

TARTU ÜLIKOOL

ÕIGUSTEADUSKOND

Riigi- ja haldusõiguse õppetool

Uku Tampere

RIIGIASUTUSTE RATSIONAALSUS:

PREVENTIIVHALDUS EESTI MAKSUMENETLUSES

Magistritöö

Juhendaja

*Prof. Kalle Merusk*

Tartu

2013

## SISUKORD

1. Sissejuhatus .....	3
2. Teoreetiline taust .....	5
2.1 Ratsionaalsuse mõiste.....	5
2.2 Riigiasutuste ratsionaalsus Jürgen Habermasi järgi .....	7
2.3 Riskide ja kriiside roll avalikus halduses, riigivalitsemise ja riigiasutuste ratsionaalsuses.....	13
2.3.1 Kontekst: muutuv ühiskond, avalik sfäär ja globaliseerumine .....	15
2.4 Kriisid.....	18
3. Empiirika: Maksu- ja Tolliameti käitumise analüüs.....	21
3.1 Maksuhalduri kontrollipädevuse piirid kehtivas õiguses .....	21
3.2 Maksuhalduri tänasest efektiivusest .....	27
3.3 Vedelkütuse seaduse juhtum .....	29
4. Preventiivhalduse mõiste ja selle rakendamine maksuhalduri praktikas.....	37
4.1 Preventiivhaldus ja korrakaitse seadus .....	37
4.2 Preventiivhaldusest laiemalt .....	42
4.3 Pehmemad preventiivsed meetmed maksumenetluses .....	44
4.3.1 Märgukirjade saatmine .....	45
4.3.2 Eelkontrolli läbiviimine kontrollivajaduse otsustamiseks .....	46
4.3.3 Reaalaja kontroll.....	50
5. Järeldused .....	52
6. Kokkuvõte ja vastused uurimisküsimustele .....	58
Summary .....	61
Kasutatud materjalid.....	65
Kasutatud õigusaktide loetelu.....	67

# 1. Sissejuhatus

Euroopa Liit on seadnud eesmärgiks saada kõige konkurentsivõimelisemaks ja dünaamilisemaks teadmispõhiseks majandusruumiks maailmas. Selle eesmärgi saavutamise sõltub vähemalt osaliselt ka Euroopa normatiivse keskkonna parendamisest ja nn hea valitsemistava põhimõtete järgimisest (ingl. k. *good governance*). Hea valitsemistava on tööriist püüdlmaks õiguse ja paremate regulatsioonide poole ning koosneb omakorda mitmetest väiksematest tööriistadest, mis sillutavad valitsuste teed ühiskonna jaoks õiglasemate tulemuste poole läbi parema kvaliteediga regulatsioonide, õiguse ja läbi tõhusamalt toimiva riigiasutuste süsteemi.<sup>1</sup> Hea valitsemistava näeb ühe tööriistana valitsemise parandamisel ette erinevate senisest efektiivsemate tööriistade kasutamise, seadmata tegevustele üleliigseid bürokraatlikke takistusi.

Jürgen Habermas räägib kolmest olulisest asjast käesoleva arutluse jaoks: riigiasutuste ratsionaalsusest, kommunikatiivsest praktikast ja sotsiaalsest tegevusest.<sup>2</sup> Käesolevas magistritöös soovib autor keskenduda eriti riigiasutuste ratsionaalsuse aspektile ning see moodustab käesoleva töö juhtumi analüüsi peamise teoreetilise ja põhimõttelise telje. Autor analüüsib juhtumit juriidilisest vaatevinklist, kuna teema on otseselt seotud autori igapäevatööga Eesti maksusüsteemis. Kuid samas tuleb tõdeda, et nii kommunikatiivne praktika kui ka sotsiaalne tegevus on käesolevas töös aktuaalsed aspektid, kuna autor diskuteerib kogu teemade spektrit ka riskide ja kriiside võimaliku tekkimise ja lahendamise paradoksaalse tulemuse kontekstis.

Autori väide käesolevas magistritöös on, tuginedes Habermasi riigiasutuste ratsionaalsuse kontseptsioonile,<sup>3</sup> et ratsionaalsus riigivalitsemisel on üks olulisemaid hea valitsemistava ilminguid. Kaasaegses, üha enam globaliseeruv ühiskonnas tekivad erinevad riskid ja kriisid ning ühtemoodi oluline on nii nendele kriisidele adekvaatselt (proportsionaalselt) reageerida,

---

<sup>1</sup> Mandelkern Group on Better Regulation, uuringu raport 2001; kättesaadav internetis:

[http://ec.europa.eu/governance/better\\_regulation/documents/mandelkern\\_report.pdf](http://ec.europa.eu/governance/better_regulation/documents/mandelkern_report.pdf) (01.05.2013).

<sup>2</sup> **Habermas, J. (1984):** *The Theory of Communicative Action I: Reason and the Rationalisation of Society*. Boston: Beacon Press; lk 1-142.

<sup>3</sup> **Habermas, J. (1990):** *Moral Consciousness and Communicative Action*. Cambridge, Mass.: The MIT Press. 116-194.

kui ka nende kriiside tekkimist võimaluste piires vältida. Selles globaliseerumise kontekstis tõuseb esile ratsionaalsuse kontseptsioon eriti selgelt ja teravalt ning haakub ka Habermasi sotsiaalse tegevuse kontseptsiooniga. Ning lõpuks, kuid mitte vähemtähtsana, tõstatub siin kommunikatiivse praktika küsimus, kui tähenduste looja nii ratsionaalsele riigivalitsemisele, kui preventiivsele sotsiaalsele praktikale, eelkõige erinevates situatsioonides, mis kergesti kriisideks võivad kasvada, hakkab mõjutama ühiskonna toimimisvõimekust tervikuna. Kommunikatiivsest praktikast autor käeolevas tööd siiski ei lähtu. Töö fookus jääb eelkõige ratsionaalsusele, mida toetab sotsiaalse praktika aspekt.

Tuginedes Habermasile, kujutab avalikkus endast sfääri, mis vastandub privaatsfäärile. Õigusteaduses hõlmab see vastandumine käesoleva töö kontekstis isikutel olevaid põhiõigusi ning nende piiramist avalikes huvides.

Käesoleva töö empiirilises osas on toodud ühe 2012. a esimeses pooles toimunud maksumenetluse sündmuse analüüs. Tegemist on ühest küljest preventiivsete tegevuste praktikasse jõudmise vajadust näitlikustava kaasusega, mis on samal ajal sobilikuks tõestuseks käesolevas magistritöös toodud teoreetilisele diskussioonile, mida Habermas oma avaliku sfääri muutuse analüüsil on püstitanud ning millele annavad täiendavat perspektiivi, Habermasi ratsionaalsuse ja sotsiaalse praktika kontseptsioonile lisaks, ka Becki, Castellsi ja Coombsi teoreetilised arutlused avalikust sfäärist ja globaliseerumise ajastul ühiskonnas tekkivatest riskidest, nende võimalikust ülekasvamisest kriisideks ning üldiselt avaliku sfääri rollist selles kõiges.

Käesoleva töö peamine uurimisprobleem on küsimus sellest, milline on Eesti riigiasutuste ratsionaalsus ja sotsiaalne praktika Maksu- ja Tolliamet<sup>4</sup> näitel kehtivas õiguses ja milline on riigi võimekus avalikku huvi avalikus sfääris kaitsta.

Uurimisprobleemi lahendamiseks esitab autor järgmised uurimisküsimused:

1. Milline on Eesti maksusüsteemi ratsionaalsus juriidilisest aspektist analüüsides?
2. Milliseid õiguslikke riske olemasolev Maksusüsteem toodab oma sotsiaalse praktikaga kaasaegses globaliseeruv ühiskonnas?

---

<sup>4</sup> Edaspidi MTA või maksuhaldur.

3. Millised on Eesti riigivalitsemise võimalikud stsenaariumid seadusloomega maksusüsteemi ratsionaalsemaks muutmisel?
4. Milline on seadusandlik tugi Eesti avaliku halduse sotsiaalse praktika ratsionaalsuse tagamisel MTA haldusala näitel?

Käesoleva magistritöö metodoloogiline fookus on MTA praktika analüüsimine 2012. a esimesel poolaastal MTA järelevalve funktsiooni teostamisel aset leidnud sündmuste kontekstis. Autori enda osalus selles protsessis on argumendiks ka osalusvaatluse meetodi põhimõtete rakendamisel ja analüüsil.

Osalusvaatlus, kui sotsioloogiline uurimisinstrument, võib olla kohati subjektiivne, justnimelt seetõttu, et uurija suhe uurimisluse organisatsiooniga on rohkem emotsionaalsem kui näiteks mõne muu kvalitatiivse või kvantitatiivse meetodi kasutamisel. Samas aga antud temaatika magistritöökasvatamise protsess on olnud loogiline ja selgelt praktikast tulenev, sest autor, osaledes ise protsessis, on teravalt tundnud olukordi, kus nõ king pigistab, ning mis oleks olulised läbi analüüsida ja ka teoreetiliselt toetada.

Vähetähtis ei ole teema probleemikesksusest sündinud aktuaalsuse kujunemisel ka ettevõtjate esindajate, professionaalsete advokaatide töö oma klientide kaitsmisel. Riigiasutuse ning selle juristide töö ühelt poolt ning ettevõtjate, maksumaksjate ja nende esindajate töö teiselt poolt on loonud väärtusliku pinnase erinevate diskussioonide tekkimisele. Käesoleva tööga soovib autor tuua mängu uue, senisest teoreetilisema dimensiooni maksuhalduri töö mõtestamiseks vaidlustesse, mis praktikas kipuvad sumbuma protsessuaalsete probleemide kuhja all, kuid milliste ajendiks on maksuhalduri tahe oma ülesandeid täita ning üllamad eesmärgid.

## **2. Teoreetiline taust**

### ***2.1 Ratsionaalsuse mõiste***

Eesti Vabariigi põhiseadusest (edaspidi PS) §-st 14 tuleneb isiku põhiõigus heale haldusele. Selle õiguse põhiosaks olev kõikidele nõuetele vastav haldusmenetlus on ideaal, mis peaks õigusriigis olema haldustegevuses reegliks.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Parrest, N. Menetlus- ja Vormivigade Õiguslikud Tagajärjed Haldusmenetluses. Magistritöö. Tartu Ülikool, 2005.

Hea halduse idee ühelt poolt on püüelda inimõiguste kaitse ja erinevate põhimõtete jälgimise poole, et kaitsta inimesi riikide poolse ülereguleerimise eest ning riigi ülemvõimu eest.<sup>6</sup> Teiselt poolt iseenesest mõista ei kehti mitte kellegi jaoks ühiskonnas piiramatut vabadust, vaid igal vabadusel ja õigusel on piir. Iga vabaduse piiriks on hiljemalt teiste inimeste õigused ja vabadused, nagu sätestab PS § 19 lõige 2.<sup>7</sup>

Wikipedia, viidates poliitikauuringute keskuse Praxise<sup>8</sup> poolt koostatud väljaandele, kirjutab, et hea valitsemistava on tõhus, ehk siis Habermasi tsiteerides ratsionaalne ja õiglane avalik haldus, mille põhieesmärk on otsused ellu viia inimõiguseid rikkumata. Tegemist on määratlemata mõistega. Hea valitsemistava hõlmab mitmeid erinevaid põhimõtteid: õigusriiklus, avaliku sektori aruandekohustus üldsuse ees, selgus ja arusaadavus otsuste tegemisel, tulemuslik otsuste rakendamine, osalusdemokraatiale tuginemine, konsensusele orienteeritus, avalike teenuste osutamine mõistliku aja jooksul, võrdne kohtlemine ja kaasatus.<sup>9</sup> Kõige lihtsam oleks öelda, et hea valitsemistava tähendab lihtsalt riigi valitsemist senisest paremal viisil. Kuid vaadates eeltoodud definitsiooni, on selge, et tegemist on keerulise ja tervikliku süsteemiga.

Riik peab olema võimeline talle pandud eesmärkide saavutamiseks vajalikke ülesandeid täitma kiirelt, tõhusalt ja ratsionaalselt ning sealjuures võrdsustatakse mõistet „tõhusus“ terminitega „produktiivsus“ ja „efektiivsus.“ R. Wahl on märkinud, et halduse tõhusus on halduse ülesannete parim võimalik teostamine ajalisel, rahalisel ja kvantitatiivses dimensioonis, mis tähendab ühest küljest seda, et seatud eesmärgid tuleb üritada saavutada vähimate vahenditega ning teisest küljest tuleb kasutatavate vahenditega saavutada suurim võimalik kasu. Kuna avaliku halduse tõhususe saavutamist peetakse õigusriigi oluliseks eesmärgiks, räägitakse tänapäeval üha enam haldusmenetluse, sh maksumenetluse, lihtsustamisest ja parendamisest. Menetlus kui materiaaõõiguse realiseerimise vahend peab seega olema selline, et ta tagaks ülesannete tõhusat täitmist.<sup>10</sup>

Töö autor on töötanud juba 2006. aastast alates Maksu- ja Tolliametis. See praktiline kogemus on ühest küljest näidanud ette mitmeid kitsaskohti maksuhalduri poolt läbiviidavates maksumenetlustes ning teisest küljest on tekitanud autoris ka veendumuse, et seni rahuldavalt

---

<sup>6</sup> Mandelkern Grupi raport, viide 1.

<sup>7</sup> Ernits, M. (2008). Preventiivhaldus kui tulevikumudel. RiTo nr 17. Riigikogu Kantselei, 2008.

<sup>8</sup> Toimetajad Illing, E., Pettai, V. (2004). Valitsemine ja Hea Valitsemine. Konverentsi Kogumik. Praxis 2004.

<sup>9</sup> Wikipedia, Vaba Entsüklopeedia. Kättesaadav: [http://et.wikipedia.org/wiki/Hea\\_valitsemistava](http://et.wikipedia.org/wiki/Hea_valitsemistava) (05.05.2013).

<sup>10</sup> Parrest, N. (2005), viide 5.

toiminud meetmed maksuhalduri poolt teostatavas järelevalves ei pruugi olla kaasaegses muutuv maailmas enam piisavad, et maksuhaldur saaks temale seadusega pandud ülesandeid efektiivselt ja ratsionaalselt täita. Ratsionaalsust, efektiivsust ja tõhusust tuleb maksumenetluses ja ka käesoleva töö kontekstis mõista sünonüümidenä, sest nende mõistete küljes olevad väärtused on vähemalt osaliselt kattuvad ning samal ajal tuleb neid mõisteid vaadelda kui nende taga peituvate väärtuste väljendust. Ratsionaalsus, efektiivsus ja tõhusus käesolevas töös on kõik käsitletud kui eeldused, mis peab täitma teel parema halduse poole, mis tähendab omakorda ülesannete täitmist senisest paremal viisil.

Käesolev magistr töö arutlebki seetõttu läbi erinevate kontseptsioonide eelkõige riigiasutuste tegevuste ratsionaalsuse ja efektiivsuse üle, mille kaugem kontekst on küsimus sellest, kas maksuhalduri tegevus järgib head valitsemistava selle mõiste kõige laiemal tasandil ja milline on seaduste poolt antav juriidiline tugi selleks tegevuseks. Käesolevas magistr töös ei kajasta autor hea valitsemistava ühte poolt – otsuste elluviimist inimõigusi rikkumata vaid maksumenetlusele otsa vaatamise perspektiiviks on valitud hoopis hea haldustava mõiste teine äärmus – tõhusa menetluse, tulemusliku otsuste rakendamise ja isikute võrdse kohtlemise tagamine.

Selle hea haldustava poole olulisuse ja ulatuse mõistmiseks arutleb autor ja toob teoreetilise taustana käesolevas töös sisse Jürgen Habermasi poolt kasutusele võetud mõiste riigiasutuste ratsionaalsus ning teeb järelduse, et maksuhaldurile antud volituste piiratus on hakanud või vähemalt võib lähiajal, kuna ühiskond on muutunud, hakata takistama maksuhaldurile pandud ülesannete täitmist üha globaalsemaks muutuv kaasaegses ühiskonnas.

## ***2.2 Riigiasutuste ratsionaalsus Jürgen Habermasi järgi***

Mitmed ühiskonnateoreetikud on erinevate mõistete ja terminitega püüdnud mõtestada ja seletada ühiskonda, selles toimuvaid protsesse ning leida tasakaalu ühiskonnas leiduvate erinevate huvide vahel. Sel teemal on rohkelt mõtisklenud õigusteaduseski palju tsiteeritud sotsioloog Jürgen Habermas. Ta räägib erinevatest mõistetest: avalikkusest, avalikust ruumist, elumaailmast, süsteemidest, ratsionaalsusest, kommunikatsioonist, sotsiaalsest tegutsemisest jne. Tema mõttearendusi kokku võttes ja loogikat üldistades võib öelda, et tegelikult ta räägib kogu aeg ühest ja samast asjast erinevate lähenemiste kaudu – süsteemist ja suhetest keskkonnaga, kui kasutada süsteemiteoreetikute väljendusi (näiteks Niklas Luhmanni Sotsiaalsete süsteemide teooria), organisatsiooni ja keskkonna suhetest, kui kasutada

suhtekorralduse väljendusi, organisatsioonist ja tema sidusrühmade süsteemist. Habermasi süsteem on abstraktsioon organismist kuni struktuurselt organiseeritud süsteemi organisatsioonini. Organisatsiooni jaoks on süsteemi keskkond enamasti avalikkus, ühiskond, milles tegutsetakse. Habermasi jaoks on selle avalikkuse subjektiks publik, kui avaliku arvamuse kandja; avaliku arvamuse kriitilise funktsiooniga on seotud *publicity* (publitsiteetid), mis ei ole enam üksnes avaliku arvamuse funktsioon, vaid iseloomustab ka seda, mis avalikku arvamust enda poole tõmbab: *public relations* (avalikkussuhted), pingutused, mida viimasel ajal nimetatakse avalikkustööks (*Öffentlichkeitsarbeit*), on suunatud niisuguse *publicity* loomisele. Avalikkus ise kujutab endast sfääri, mis vastandub privaatsfäärile. Mõnikord esineb ta lihtsalt avaliku arvamuse sfäärina, mis otseselt vastandub avalikule võimule.<sup>11</sup>

Habermas väidab, et vaatamata sellele, et avalikkus näitab ilmseid lagunemistendentsi, kuulub avalikkus tänini meie poliitilise korralduse organisatsiooniprintsiipide hulka. Ilmselt on ta midagi enamat ja midagi muud kui liberaalse ideoloogia jäänus, mille sotsiaalne demokraatia võiks valutult kõrvale heita. Nii et kui õnnestub ajalooliselt mõista selle kompleksi struktuure, mis tänapäeval koondatakse avalikkuse nime alla, siis on meil lootust selle mõiste sotsioloogilise selgituse kaudu süstemaatiliselt haarata omaenda ühiskonda lähtuvalt ühest tema kesksest kategooriast.<sup>12</sup>

Avalikkussuhete funktsiooni kontekstis tähendab see organisatsioonide ja nende publikute süsteeme, mille elujõulisus sõltub süsteemi avatusest ja maailmavaatest<sup>13</sup>. Organisatsioonikäsitluste teooriad räägivad ka *stakeholderite* (sidusrühmade) süsteemidest<sup>14</sup>, milles avalikkuse publikud on ümber nimetatud sidusrühmadeks tulenevalt organisatsioonide sõltuvustest teatud gruppidest tema keskkonnas ja vajadustest olla nendega heades suhetes.

Kogu kompleksi lisandub veel ratsionaalsuse ja põhjuse mõiste<sup>15</sup>, mis selles kontekstis tähendab, et ratsionaalsus on oluline osa süsteemi toimivuse seisukohast, kuna vaid ratsionaalne praktika, s.h riigiasutuste praktika ja tegevused, on tulemuslik, sidusrühmade poolt aktsepteeritav ja heade suhete loomisele kaasa aitav. Ja põhjus peab olema

---

<sup>11</sup> **Habermas, J. (2001(1989)):** *The Structural Transformation of the Public Sphere*. Cambridge: Policy Press. (Eesti keelde tõlgitud 2001, Avatud Eesti Fond. Lk 52.

<sup>12</sup> **Habermas 2001** lk 55. Viide 11.

<sup>13</sup> **Grunig, J. E & Hunt, T (1984),** *Managing Public Relations*, New York: Holt, Rinehart & Winston.

<sup>14</sup> **Freeman, R. E. (1984).** *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Boston, MA: Ballinger.

<sup>15</sup> **Habermas, J. (1984),** viide 2.



sidusrühmadele aktsepteeritav. Põhjus ei tohi endas kanda süsteemi egoismi ja kalduvusi enesekesksele. Emapilgul küll tundub, et sisemiselt jõuline ja enesekeskne süsteem on stabiilsem ja domineerivam süsteemi osana, kuid see on petlik, sest tegelikkuses, tuginedes süsteemiteooriatele on egoistlikest põhjustest tingitud stabiilsus ja enesekindlus elusale süsteemile hävitav (selle kohta on kasutusel termin entroopia). Süsteemiteoreetikute järgi püsib elusana ja on võimeline oma suhteid arendama vaid pidevas liikumises olev organisatsioon, kes sealjuures on ka ratsionaalne ja sidusrühmadesse vastutustundlikult suhtuv.<sup>16</sup>

Lõpuks taandub kogu probleemistik vaid ühele - kuidas säilitada süsteem elavana<sup>17</sup> ja avatuna<sup>18</sup>, ehk kuidas tagada head suhted sidusrühmadega ning tulenevalt organisatsiooni elulistest vajadustest luua head ja toimivad sõltuvussuhted sidusrühmadega ehk organisatsiooni publikutega ehk siis avalikkusega, ühiskonnaga. Jättes küll vahele suhetega seotud arutlused, jõuab Habermas vastuseni, kuidas hoida süsteem elavana ja avatuna ja kuidas tagada tõhus toimimine, mis tegelikult tähendab häid suhteid erinevate osapoolte vahel. Tõsi, Habermas kasutab oma termineid, kuid see lubab teha eelnevaid tõlgendusi, sest sisuline side erinevate mõistete ja terminite vahel on ilmne.

Habermas räägib veel kolmest olulisest asjast käesoleva arutluse jaoks: ratsionaalsusest, kommunikatiivsest praktikast ja sotsiaalsest tegevusest.<sup>19</sup> Avalikkussuhete funktsiooni mõtestamisel läbi *stakeholder* (sidusrühmade) teooria<sup>20</sup> on selge, et kommunikatiivne tegevus on vahend, protsess, mille tulemusel peaks tekkima hea suhe organisatsiooni ja tema sidusrühmade vahel,<sup>21</sup> mis omakorda tähendab avatud piiridega elavat ja toimivat süsteemi organisatsiooni ja avalikkuse vahel. Maksuhalduri tegevuste kontekstis, millest allpool ka juttu tuleb, tähendab see erinevate kommunikatiivsete meetmete julget rakendamist.

Avalikkust saab defineerida süsteemi keskkonnana,<sup>22</sup> mille läbilaskvate piiride abil loodud suhted toimivad ja arenevad. Siit omakorda kasvab välja protsessi juhtimise teema, mis pakub huvitavat mõtlemisainet allpool käsitlemisele tuleva riskide juhtimise kontekstis. Kes peaks

---

<sup>16</sup> **Luhmann, N. (1995).** Social systems. Stanford, CA: Stanford University Press.

<sup>17</sup> **Miller, J (1978),** Living Systems, New York: McGraw, Hill Book Company.

<sup>18</sup> **Cutlip, S. M, Center, A.H, Broom G.M (1985).** Effective Public Relations, Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall.

<sup>19</sup> **Habermas, J. (1984),** Viide 2.

<sup>20</sup> **Freeman, R. E. (1984).** Viide 14.

<sup>21</sup> **Tampere, K. (2003).** *Public Relations in Transitions Society.* Jyväskylä: Jyväskylä University Press.

<sup>22</sup> **Cutlip 1985,** viide 18.

juhtima seda protsessi, mis on vajalik süsteemi heade suhete loomiseks, avalikkuse huvi toitmiseks ja süsteemi elavana hoidmiseks?

Habermas räägib reflektiivsusest elumaailmas – reprodutseerides protsessi säilitamiseks elumaailma struktuurilised komponendid ning olukorrast kus reproduktsiooniprotsessi tekivad patoloogiad.<sup>23</sup> Habermasi elumaailma ja ühiskonna vahele saab tõmmata paralleeli. Habermas seletab elumaailma kui sotsiaalteooria fundamentaalset kontseptsiooni, toetudes Husserlile, või siis rääkides “elu vormidest” (*forms of life*), “kultuuridest”, “keelemekmuunidest” jm. Habermas mõõnab, et täielik mõistmine on elumaailmas ikkagi limiteeritud, just kultuurilise teadmuse pärast. Ning ta arvab, et siin tuleb kriitiliselt suhtuda kokkulepetesse, mis on aktsepteeritud kui mõistlikud.<sup>24</sup> Ahvatlev on seletada elumaailma praktikas organisatsiooni keskkonnana, milles tegutsevad erinevad *stakeholderid*, kus tegutsetakse, suheldakse ja luuakse suhteid ning mis peaks olema ratsionaalne ettevõtmine.

Habermasi elumaailma struktuurilisteks komponentideks on kultuur, ühiskond ja isiksus. Ning reproduktsiooniprotsess koosneb kultuurilisest reproduktsioonist, sotsiaalsest integratsioonist ja sotsialiseerumisest.<sup>25</sup> Sisuliselt toob Habermas välja süsteemi sisestruktuuri, mille järgi saab analüüsida süsteemi eluvõimet, ratsionaalsust ja toimivust (efektiivsust). Seega kultuuri, kui struktuuri komponendi kultuurilise reproduktsiooni tulemusel peab tekkima nn “õige” ehk aktsepteeritud teadmus (*valid knowledge*).

Habermas toob siinjuures sisse veel ühe mõiste – täielik mõistmine (*mutual understanding*)<sup>26</sup>, mis iseenesest on sisuliselt võti heade suhete loomisele ning avalikkussuhete defineerimisele ja eesmärgistamisele. Habermasi sõnul funktsionaalsest aspektist lähtudes teenib täielik mõistmine kommunikatiivse tegevusena kultuurilise teadmuse uuendamise ja edasikandmise funktsiooni, tegevuste koordineerimise aspektist solidaarsuse loomise ja sotsiaalse integratsiooni funktsiooni, sotsialiseerumise aspektist lähtudes aga teenib kommunikatiivne tegevus personaalse identiteedi loomist. Sümboolsed elumaailma struktuurid on reprodutseeritud nii, et õige teadmus oleks jätkuv (pidev), grupi solidaarsus oleks stabiilne ja oleks tagatud vastutavate tegutsejate sotsialiseerumine.

---

<sup>23</sup> **Habermas, J. (1987):** *The Theory of Communicative Action: Lifeworld and System: A Critique of Functionalist Reason*. Boston: Beacon Press; lk 142-143.

<sup>24</sup> **Habermas 1987**, lk 139. Viide 23.

<sup>25</sup> **Habermas 1987**, lk 142. Viide 23.

<sup>26</sup> **Habermas 1987**, lk 139. Viide 23.

Reproduktsiooniprotsess seisab silmitsi uute situatsioonidega koos elumaailma eksisteerivate tingimustega. Siinjuures on tegemist kahe dimensiooniga – tähenduste ja sisu semantilise dimensiooniga (kultuuriline traditsioon) ning sotsiaalse ruumi (sfääri) dimensiooniga (sotsiaalselt integreeritud grupid, keda Freeman on nimetanud *stakeholderiteks*)<sup>27</sup>, ajaloolise ajaga, mis tähendab üksteisele järgnevaid põlvkondi.<sup>28</sup>

Rääkides maksuhaldurist ja preventiivsetest tegemistest käesoleva töö kontekstis, tuleb eraldi analüüsida ka ratsionaalsust, mis Habermasi järgi tähendab ühe ja sama teadmuse kasutamist erinevalt. Maksuhalduri menetluspädevust vaadates ja analüüsides kerkib ikka ja uuesti üles küsimus maksuhalduri tegevuste ratsionaalsusest, eriti kui mõelda üha keerukamaks muutunud keskkonna peale, millise ohjes hoidmine on üks maksuhaldurile pandud ülesannetest.

Kui üks süsteem, antud juhul siis maksuhalduri poolt teostatavad maksukontrollid, on ellu kutsutud ja see peab ühiskonnas (avalikkuses) täitma mingit rolli, siis me eeldame, et see skeem, süsteem on ka ratsionaalne, sest ebaratsionaalsus tähendaks ebaefektiivsust nii materiaalses kui ka mittemateriaalses mõttes ning selline tegevus ei vastaks jällegi hea valitsemistava põhimõttele. Need mõlemad nimetatud ebaratsionaalsused tähendavad igal juhul rahalise ressursi raiskamist. Kuid kindlasti hõlmab see ka maksuhalduri maine kahjustumist ja muid väärtusi, näiteks maksuhalduri kui riigiasutuse autoriteetsust, mis lõpuks samuti numbrilistele mõõdikutele taandatavad on. Habermas väidab, et ratsionaalsuse analüüs algab nn “väidetud teadmuse” (*propositional knowledge*) kontseptsiooni ja objektiivse maailmaga – juhtumid erinevad selle poolest, kuidas teadmust on kasutatud.<sup>29</sup>

Ratsionaalsel tegevusel on eesmärgisuunaline iseloom ja tagasiside kontrollimehhanism. Samas me võime ratsionaalsusest rääkida ka kui stimuleeritud vastusest. Eraldi toob Habermas välja ka riigisüsteemide muutmise ratsionaalsuse. Tema sõnul neid reaktsioone interpreteeritakse kui probleemi lahendusi, ilma et kasutataks “väidetud teadmust” ja ilma otsustajatega kooskõlastamata.

Habermasi sõnul võivad käitumuslikud reaktsioonid olla stimuleeritud (nii sisemised kui välimised) organismi poolt ja keskkonna poolt indutseeritud muutused riigis ja isereguleerivas

---

<sup>27</sup> Freeman, R. E. (1984). Viide 20.

<sup>28</sup> Habermas 1987, lk 138. Viide 23.

<sup>29</sup> Habermas 2001. Viide 11.

süsteemis on mõistetavad kui “*quasi-actions*”. Habermasi väidet võib võtta kui üldistust selles osas, et riigisüsteemi ratsionaalsusel võib esineda probleeme just nimelt eesmärgistamisega, ja sidusrühmadega dialoogi pidamisega, sest eriti maksude tasumise kontekstis ei mõista inimesed maksude tasumist kui väärtust – maksude nähakse vaid kulusid, mida hea meelega vähendatakse ning milliste puhul rõõmuga erinevaid võimalusi ära kasutatakse, sh viisil, millist seadusandja ette on näinud.<sup>30</sup> Käesoleva töö kontekstis tähendab see lihtsustatult seda, et tegevusi ja meetmeid, mida maksuhaldur peab vajalikuks ja mis tahes-tahtmata isikute põhiõigusi piiravad, ei näe sidusrühmad vajalikena ega mõistetavatena ning neid eesmärgi ei toeta vähemalt meetmete adressaadid, samas kui sellised vaidlused enamasti üldsuseni ei jõuagi.<sup>31</sup>

Habermasi käsitluses on veel üks oluline nüanss, mis puudutab just maksuhalduri tegutsemiste praktikaid. Habermasi järgi on vaid vastutavad isikud võimelised käituma ratsionaalselt. Samas toob ta sisse ka kommunikatiivse ratsionaalsuse kontseptsiooni, mida saab adekvaatselt selgitada argumenteerimisteooria terminitega.<sup>32</sup> Argument sisaldab põhjusi või piire, mis on süsteemselt ühendatud probleemi väljendamise valiidsusega. Habermas seostab argumenteerimise omakorda õppimisega ning väidab, et argumenteerimine mängib tähtsat rolli õppimisprotsessis. Ratsionaalne inimene on see, kes kohandab oma tegevuse eksisteeriva normatiivse kontekstiga ja kui seda ei tehta, siis ei saagi selle organi tegevus olla ratsionaalne.<sup>33</sup>

Seega tuleneb Habermasi seisukohtadest tugevalt välja põhimõte, et ratsionaalsus on oluline osa süsteemi toimivuse seisukohast, kuna vaid ratsionaalne praktika ja tegevused, on tulemuslik, sidusrühmade poolt aktsepteeritav ja heade suhete loomisele kaasa aitav.

---

<sup>30</sup> **Kask, G. (2010).** Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel. Magistritöö. Tartu Ülikooli Õigusinstituut, 2010.

<sup>31</sup> See on osalt tingitud asjaolust, et erinevalt haldusmenetluse üldpõhimõttest, kehtib maksumenetluses üldjuhul andmete avaldamise keeld, mis tuleneb maksukorralduse seaduse §-st 26, mille kohaselt maksusaladus on igasugune maksukohustuslast puudutav teave (sh andmekandjad maksukohustuslase kohta ja teave andmekandjate olemasolu kohta, äri- ja pangasaladus), mis maksuhalduri ametnikele ja teistele teenistujatele teenistuskohustuste täitmise käigus teatavaks on saanud ning mida nad on vastavalt seadusele kohustatud teistele isikutele mitte avaldama.

<sup>32</sup> **Habermas, J. (1990):** *Moral Consciousness and Communicative Action*. Cambridge, Mass.: The MIT Press.

<sup>33</sup> **Habermas, J. (1990).** Viide 32.

### ***2.3 Riskide ja kriiside roll avalikus halduses, riigivalitsemise ja riigiasutuste ratsionaalsuses***

Käesolevas magistritöös toob autor diskussiooni täiendamiseks sisse ka teise Saksa sotsioloogi, Ulrich Beck'i teoreetilised arutlused, kuna ta on loonud sümpaatse ja käesoleva töö autori hinnangul ühiskonnas toimunud muutusi seletava ja arenguid kokkuvõtva kontseptsiooni. Ulrich Becki teooria riskiühiskonnast toob mängu ühiskonna mõiste ja lisab riigi rolli teemalistesse aruteludesse uue perspektiivi, mille kohaselt riskid ühiskonnas tulevad selle ühiskonna enda seest ning eriti lihtsustatult ütleb Beck, et ühiskond hävitab ennast ise.

Riskiühiskond on Becki poolt kasutatud kontseptsioon, mille kohaselt heaolu on otseselt seotud sellega, kuidas riskid sünnivad või neid põhjustatakse ja kuidas riskid ühiskonnas jagunevad. See tähendab seda, et mingis ühiskonna osas tekib rohkem riske, kuid need mõjutavad kogu ühiskonda tervikuna (Näiteks tööstuspiirkondades on saaste suurem, aga saaste poolt põhjustatud kliimasoojenemise tõttu kannatavad kõik inimesed. Või näiteks väike grupp inimesi võtab vastu otsuseid, mis mõjutavad kogu maailma majandust). Becki käsitluse kohaselt ei ole riskiühiskond veel täielikult kohale jõudnud, kuid riskioht ning tekkivate riskide juhtimine (ingl k *management*) on Becki hinnangul käesoleva aja kesksed diskursused.<sup>34</sup>

Riskiühiskonda jõudmine on Becki nägemuse kohaselt ühiskonna järkjärgulise arengu tulemus. Ühiskond on arenenud järjest modernsema ühiskonna poole ning sellega kaasnevad uued riskid, mis esitavad süsteemi toimivusele uusi väljakutseid. Riskid on olnud koguaeg, kuid nende proportsioonid, ulatus on ajanud hoomamatult laienenud.<sup>35</sup> Riskidena näeb Beck näiteks terrorismi, loodusõnnetusi, kliimasoojenemist ja tuumakatastroofe, aga ka majanduskriise. Teisisõnu tehnoloogia ja ühiskonna areng on loonud olukorra, kus seesama arengut hoogsalt edendav ja tehnoloogia on muutunud arvestatavaks ohuks ühiskonnale - näiteks tuumapommid, globaalsed turud koos ennenägematu ulatusega majanduskriisidega. Sellises ühiskonnas on sotsiaalne elu seatud selle järgi, millised on riskid, suhted riskidesse ning see annab uue tähenduse ka poliitilisele osalusele, mis on senisest vähem ideoloogiline.<sup>36</sup>

---

<sup>34</sup> **Fredriksson, M. (2009).** *On Beck – Risk and Subpolitics in Reflexive Modernity*. Kogumik *Public Relations and Social Theory*, toimet. Ihlen, O., van Ruler, B., Fredriksson, M. New York and London: Routledge 2009.

<sup>35</sup> **Fredriksson, M. (2009).** Viide 34.

<sup>36</sup> Beck, U. (1992). *Risk Society. Towards a New Modernity*. London: Sage Publications.

Domineeriv diskursus selles lähenemises on vastutus, uuritakse vastutuse uusi vorme. Mitte üksnes inividid ei kanna vastutust ühiskonna ees, vaid ka organisatsioonid ja ettevõtted, rääkimata riikidest, peavad hakkama kandma rohkem vastutust. See tähendab ka seda, et poliitika, mis on tihti keskendunud halduslikele küsimustele, seadustele ja reeglitele, peab hakkama lähtuma elulistest asjaoludest ja väärtusotsustustest (nt küsimused sellest, kuhu läheb raha; kust tuleb raha; kui suur on emapalk jne).<sup>37</sup> Beck väidab, et kui riskid realiseeruvad ja muutuvad katastroofideks, siis on selle tagajärjed ettearvamatud ja piiratud.<sup>38</sup> Beck toob näitena Tšernobõli tuumajaama katastroofi, milline oli lihtsalt erinevate riskide üheaegne realiseerumine ning mis on mõjutanud suurt osa maailmast.

Jens O. Zinn arutleb,<sup>39</sup> et soov riske minimeerida, on inimestele ka igapäevaelus omane. Inimesed mõtlevad mida nad söövad, kuidas olla majanduslikult kindlustatud, kellega suhelda, mida õppida. Kuid veelgi enam on inimesed mures võimalike terrorirünnakute, epideemiatega ja kliimamuutuste pärast ning ühiskonnas aset leidnud sündmuste, realiseerunud riskide tõttu, mõeldakse rohkem sellele, kuidas riskidele reageerida. Näiteks loobusid paljud lennukite kasutamist pärast New Yorkis aset leidnud terrorirünnakuid. Levinud on tuntud ütlemine „parem karta kui kahetseda“ (ingl k *better safe than sorry*).

Zinn arutleb ka erinevate riski definitsioonide üle. Riske mõistetakse kui kaotust, kahju või ohtu. Tihti räägitakse riskidest kui lihtsalt soovimatutest sündmustest. Tehniliselt võttes on risk mingi soovimatu sündmuse toimumise tõenäosuse ja selle tagajärgede ulatuse väljendus.<sup>40</sup> Riski mõiste taga ei ole üksnes negatiivsed tähendused, vaid riskide võtmine hõlmab endas plusside ja miinuste kaalumist ning see ongi peamine kriitika levinud arusaamale riskide uurimisel, et riske tuleb vältida ja vähendada.<sup>41</sup>

Ortwin Renn annab riski definitsioonile natuke erineva perspektiivi – tema defineerib riske kui võimalust, et inimeste teod või sündmused toovad kaasa sellised tagajärjed, mis kahjustavad aspekte, milliseid inimesed kõrgelt hindavad (ingl k *value*). See definitsioon rõhutab seda, et inimeste poolt tajutava kahju ulatus sõltub teo ja tagajärgede kausaalsest seosest. Renn ja Klinke leiavad, et kui suurem osa inimesi hindavad võimalikke tagajärgi ebasoovitavateks, on ühiskond tervikuna sunnitud riske vältima, vähendama või vähemalt

---

<sup>37</sup> Fredriksson, M. (2009). lk 25. Viide 34.

<sup>38</sup> Fredriksson, M. (2009). Viide 34.

<sup>39</sup> Zinn J. O. (2008). *Social Theories of risk and uncertainty*. Blackwell Publishing, 2008.

<sup>40</sup> Zinn J. O. (2008). Viide 39.

<sup>41</sup> O. Renn (1992) J.O. Zinn (2008) kaudu. Viide 39.

kontrollima. Et riske kontrollida või vähendada, tuleb ühiskonnas (kui sotsiaalses grupis) määratleda ühiskonna suhtumine mingisse konkreetsesse riski ning kui risk hinnatakse vastuvõetamatuks, tuleb riski vähendamiseks vajalikke meetmeid rakendada.<sup>42</sup>

Juba aastal 2006<sup>43</sup> tõdeti Euroopa Komisjoni tasandil, et üksnes maksupettuste probleemi teadvustamine ei ole enam piisav ning maksupettuste ulatus on hakanud ohustama Euroopa Liidu omavahendeid. Otsustati, et tuleb asuda reaalselt tegutsema ning seati eesmärgiks, et keskendutakse käibemaksupettuste vastu võitlemisele. Teadvustati vajadust arendada ja kasutusele võtta uusi meetmeid võitluses majanduskuritegudega, sest olukorra paranemist ei olnud hoolimata pidevast probleemile tähelepanu pööramisest täheldatud.<sup>44</sup> Kaupade ja teenuste vaba liikumise põhimõtte siseturul, tehnoloogiate arenemine ning majanduse globaliseerumine oli ja on loonud olukorra, kus maksupetturid on mitu sammu ees nii teistest ettevõtjatest kui ka kohalikest maksuhalduritest.<sup>45</sup>

Kuigi maksupettuste skeemid, nagu ka kõik muud protsessid ühiskonnas, on muutunud keerukamaks ja globaliseerunud, on maksuhalduri pädevus ja kontrollimeetmed maksupettustega võitlemiseks püsinud praktiliselt muutumatuna<sup>46</sup>. Kuid kui muutub ühiskond ja selles toimuvad protsessid, vajavad uusi käsitusi ja muutusi ka kaasnevad protsessid. Üks selline kaasnev protsess on töö autori hinnangul ka maksumenetlus reaktsioonina maksupettustele.

### **2.3.1 Kontekst: muutuv ühiskond, avalik sfäär ja globaliseerumine**

Mitmete globaliseerumise kritiseerijate suurim mure on see, et globaliseerumine nõrgendab riikide rolli. Ilma riiklikul tasandil tugevate valitsusasutuste loomiseta ja ilma tugeva sotsiaalpoliitikata, toob globaliseerumine tõepoolest kaasa liiga palju riske, mistõttu jaguneb globaliseerumisest saadav kasu ühiskonnas ebavõrdselt.<sup>47</sup> Käesoleva töö ja maksupettuste kontekstis tähendab see justnimelt seda, et globaalne turg ja globaliseerumine loob väga soodsa pinnase nendele, kes soovivad maksude tasumist vältida, andes pettustele riigiülese

---

<sup>42</sup> **Klinke, A., Renn, O.**, *A New Approach to Risk Evaluation and Management: Risk-Based, Precaution-Based, and Discourse-Based Strategies*. Risk Analysis, Vol. 22, No. 6, 2002; Kättesaadav internetis: <http://josiah.berkeley.edu/2007Fall/NE275/CourseReader/6.pdf> (01.05.2013).

<sup>43</sup> Euroopa komisjoni koduleht internetis, maksupettustega võitlemine; kättesaadav: [http://ec.europa.eu/index\\_et.htm](http://ec.europa.eu/index_et.htm) (01.05.2013).

<sup>44</sup> Euroopa Komisjon, COM(2006) 254; 31.05.2006.

<sup>45</sup> Euroopa Komisjon, MEMO/06/221; 31.05.2006.

<sup>46</sup> **Lehis, L.**, Maksuõigus lk 23, kirjastus Juura, 2012.

<sup>47</sup> **Bertucci, G., Alberti, A.** *Globalization and the Role of State: Challenger and Perspectives*. Kättesaadav: <http://unpan1.un.org/intrdoc/groups/public/documents/UN/UNPAN006225.pdf> (01.05.2013).

dimensiooni, kuid riigiasutuste, sh MTA jaoks, on tegemist järjekordse uue probleemiga, uue riskiga, mis maandada tuleb ning mis tööd raskemaks muudab.

Ka uued majandussuunad on globaalsed. Erinevad turud, tootmine ja teenused, samuti ka teadus ja tehnoloogiad opereerivad globaalsete mõõtmetega. Sellised võrgustikud haaravad kaasa ainult väärtuslikud ja kasulikud liikmed ning jätavad kõrvale kasutud, olgu need inimesed, ettevõtted, ressursid või lausa territooriumid.<sup>48</sup> Kuid sellegipoolest, globaalsed võrgustikud mõjutavad igaüht, sest kõik peamised otsustused, mis inimeste elu mõjutavad, tehakse tänapäeval globaalsetel tasanditel. Näiteks selle kohta on teenuste ja kaupade tootmine, kommunikatsioon, tööjõu jagunemine, majandus (nii kriminaalne kui seaduslik), religioon, kultuur ja kunst.<sup>49</sup> Globaliseerunud maailma põhiline probleem on see, et ainult osa selles opereerivatest inimestest lõikavad sellest kasu, kuid eranditult kõik peavad seda olukorda ja sellega kaasnevaid negatiivseid tagajärgi taluma. Selline negatiivne tagajärg on näiteks majanduskriis, mis tänases maailmas mõjutab vähem või rohkem kõiki riike.

Uued suunad majanduses on globaalsed ja sellega seoses on ka õiguslikud keskkonnad globaalsed. Probleemid seoses kuritegevusega globaliseeruvast maailmast süvenevad mitmel põhjusel. Esiteks omandab kuritegevus jooni, mida sellel nähtusel varem polnud. Üha keerukam on eristada legitiimset püüdu säilitada kultuuriline autentsus kriminaalset laadi hälvetest ja sihipärasest vaenutegevusest. Teiseks vajatakse koos muutunud kuritegevusega uusi kuritegevuse kontrolli mudeleid, taktikaid ja strateegiaid. Globaliseerumise tingimustes ei saa enam piirduda kuritegevuse kontrolli probleemide lahendamisega ühe riigi territooriumil ja jurisdiktsioonis.<sup>50</sup>

„Kahtlemata on valitsemine „valitsemise“ ajastul muutunud üha keerulisemaks. Tihe koostöö erinevate huvigruppide ning teiste ühiskonnaliikmetega on äärmiselt keerukas valitsemisvorm. See toob selgelt välja „valitsemise ühiskondliku mitmekesisuse, dünaamika ja keerukuse” (Kooiman 2003, 99), mis seab valitsuse ette rohkelt väljakutseid. Üks neist seostub kindlasti valitsuse ja valitsusasutuste enda rolliga ühiskonna haldamisel, mis on ehk

---

<sup>48</sup> **Castells, M. (2000)**, *Materials for an exploratory theory of the Network society*. British Journal of Sociology 51 (1), 5-24.

<sup>49</sup> **Castells, M. (2000)**. Viide 48; **Castells M. (toimetaja)(2004)**. *The Network Society. A cross-cultural perspective*. Cheltenham United Kingdom; Edward Elgar Publishing Ltd.

<sup>50</sup> **Saar, J.(2013)**. Õiguskultuur ja kuritegevuse kontroll, Juridica 2013; [http://juridica.ee/get\\_doc.php?id=1906](http://juridica.ee/get_doc.php?id=1906).



üks peamisi küsimusi „valitsemise“ lähenemise juures, kuna ajalooliselt on just valitsus olnud avalike huvide kandja ning tugev ühiskonnaküsimuste ainuotsustaja. Era- ja mittetulundussektori osakaalu suurendamine viitab aga paratamatult riigi rolli vähenemisele ühiskonna küsimuste otsustamisel ning avalike huvide elluviimisel. See, kas riigi rolli vähendamine või nõrgenemine on õige või mitte, on viimastel aastatel üks kuumemaid aruteluteemasid avaliku halduse teadlaste ja praktikute hulgas.<sup>51</sup>

Kuigi äärmuslike õigusteadlaste seas levinud arusaam on see, et õigus on suhteliselt autonoomne nähtus ja ei ole mõjutatud poliitikast, eetikast ning religioonist. Sellise äärmusliku käsitluse leiab Hans Kelseni puhta õigusõpetuse teooriatest (Kelsen 1967). Lähenemist, et õigus on eelnimetatutest eraldiseisev, kritiseerib tugevalt näiteks feministlik õigusteooria. Kuigi feministlik õigusteooria on omamoodi äärmus, põhinedes uskumusel, et õigusloomet on kasutatud ajaloos naiste diskrimineerimiseks<sup>52</sup>, otsivad feministid viise, kuidas õigus peegeldab, taastoodab, väljendab, konstrueerib ja tugevdab võimusuhteid läbi erinevate seksuaalsete mustrite. Sellega seavad feministid kahtluse alla väited õiguse autonoomiast, eraldiseisvusest, ning esitavad õigust kui praktikat, mis sügavate poliitiliste, sotsiaalsete ja majanduslike jõudude kaudu pidevalt üle oma kujuteldavate piiride immitseb. Ka feministlik õigusteooria leiab, et „*Rule of Law*“ hüüab modifikatsioonide ja uute tõlgenduste järele.<sup>53</sup>

Riikide rolli vähenemine on põhjus, miks tegelikult ei olegi võimalik valitsemise ja hea valitsemise üle arutades lähtuda üksnes ühe riigi rollidest. Rääkides Becki riskiühiskonnast, siis inimesed maailma erinevates osades tajuvad ja mõistavad reaalsust erineval viisil ja nad seovad ennast nende inimestega, kes mõtlevad sarnaselt. See tähendab seda, et globaalselt tekivad eraldi üksused, mis tajuvad ka reaalseid riske erinevalt ning see takistab ka preventiivsete meetmete rakendamist globaalsete riskide vältimiseks, sest erinevad kultuurid ja riigid näevad riskidena erinevaid sündmusi ja tajuvad riskide realiseerumise tagajärgi erinevalt.<sup>54</sup> Samasugune tendents on märgatav ka maksumenetluses, kus ettevõtjad, maksumaksjad ning nende esindajad näevad suurimaid riske isikute põhiõiguste piiramises,

<sup>51</sup> Illing, E., Pettai, V. (2004). Viide 8.

<sup>52</sup> Tedresalu, A., Väike Inglise-Eesti seletav sõnastik soolise võrdõiguslikkuse teemal; kättesaadav: [http://dspace.utlib.ee/dspace/bitstream/handle/10062/17228/Tedresalu\\_Aimi.pdf?sequence=1ww](http://dspace.utlib.ee/dspace/bitstream/handle/10062/17228/Tedresalu_Aimi.pdf?sequence=1ww). (01.05.2013).

<sup>53</sup> Lacey, N. *Feminism and the Tenets of Conventional Legal Theory*; Humboldt Forum recht, Electronic Journal, 1996/11.

<sup>54</sup> Beck, U. (2009). *World at Risk*. Cambridge: Polity Press.

käsitlemata samas avaliku huvi küsimusi ning seda, kas maksude tasumata jätmine ei ole hoopiski olulisem sellest, et kõik oleks protseduuriliselt äärmiselt õigesti tehtud.

## 2.4 Kriisid

Coombs ja Holladay<sup>55</sup> räägivad kriisidest, kui sündmustest, mis võivad kahjustada ettevõtete mainet. Nende käsitluse kohaselt sõltub kriiside lahendamine sellest, millise tugevusega kriisiga on tegemist. Kergemate kriiside lahendamiseks piisab kergematest meetmetest või isegi ainult vabandatavusest, kuid tõsiste kriiside korral, milleks on näiteks ka kuriteod ja pettused, tuleb sekkuda tugevamal moel ning rakendada ka parandavaid meetmeid.

Seosed ettevõtte maine kahjustamise vahel ning käesoleva töö kontekstis maksude tasumata jätmise vahel ei olegi tegelikult nii kaudsed, kui esmapilgul võiks arvata. Coombs and Holladay on defineerinud<sup>56</sup> kolmteist erinevat tüüpi kriise. Sealhulgas on nad defineerinud kriisina ka organisatsiooni (ettevõtte) poolsed väärkäitumised: kui ettevõtte juhatus teadlikult rikub seadusi ja reegleid, on tegemist kriisiga. Kahtlemata langeb ettevõtte maine, kui selle juhatus teeb seadusevastaseid tegevusi. Kuid samaväärselt saab kannatada ka maksuhalduri kui järelevalveasutuse maine, kui viimane ei suuda ühiskonda ettevõtete poolt toime pandavate kuritegude eest efektiivselt kaitsta.

Seega, on olemas seosed kriisijuhtimise ning käesoleva magistr töö vahel – kui tekib kriis, siis ühest küljest tuleb rääkida ettevõtete mainekujundusest ja kaitsest, kuid igal kriisil on alati mitu osapoolt ning eriti seaduserikkumiste kontekstis rääkides on üheks kriisist puudutatud pooleks alati ja tingimusteta riik, kelle ülesandeks on selliseid kriise vältida. Coombs ja Holladay leiavad, et kriisile reageerimiseks sobiva strateegia valik sõltub kriisi tüübist ning meetmete valik peab vastama sellele kahjule, mida kriis organisatsiooni reputatsioonile põhjustab. Kriisi ulatuse ja tõsiduse määratlemine toimub läbi rikkumise tõsiduse. Rikkumise tõsidus tähendab kriisi poolt põhjustatud kahjude suurust, sealhulgas majanduslik kahju, inimkahju ja kahjud keskkonnale.<sup>57</sup>

---

<sup>55</sup> Coombs, W. T., & Holladay, S. J. (2001). *An extended examination of the Crisis situation: A fusion of the relational management and symbolic approaches*. Journal of Public Relations Research, 13, 321-340.

<sup>56</sup> Coombs, W. T., & Holladay, S. J. (2001). Viide 55.

<sup>57</sup> Coombs, W. T., & Holladay, S. J. (2001). *Helping Crises Managers Protect Reputation Assets*. Eastern Illinois University, (2001).

Arendatud on mitmesuguseid kriisireageerimise strateegiaid. Coombs on koondanud erinevaid strateegiaid<sup>58</sup> ning saanud kokku kaheksa erinevat kriisireageerimise strateegiat, millised on võimalik reastada kasvavalt selliselt, et ühes otsas on õigustavad meetmed, mis seavad esiplaanile organisatsioonide huvid (mainekujundus) ning teises otsas leiduvad paindlikud meetmed, mis seavad esiplaanile kannatanute huvid. Oluline käesoleva magistritöö kontekstis on aga Coombsi järeldus, et mida tõsisem on kriis ja mida rohkem sellest vastutust tuleneb, seda paindlikumad peavad olema ka kriisireageerimise strateegiad.<sup>59</sup>

Mugandades eeltoodud riski- ja kriisiteooriaid õigusteaduse valdkonda ning käesoleva magistritöö konteksti, võib autori hinnangul teha järelduse, et kriisile tuleb alati reageerida kriisi tõsidusele vastavate meetmetega ning kriisiga omakorda on tegemist sellisel juhul, kui ühiskond, kogukond või sotsiaalne grupp peab mingite riskide realiseerumist ebasoovitavaks ja kahjulikuks ning kui riski realiseerumisel saavad kahjustada sellised hüved, mida inimesed hindavad. Kuid samal ajal peab riigiasutuste tegevus olema ratsionaalne, sest vaid ratsionaalselt toimiv riik on jätkusuutlik.

Autori hinnangul tuleb eelnevatest teooriatest üsna selgelt välja seos proportsionaalsuse kontrollimisega haldusmenetluses, mille puhul keskseteks mõisteteks on meetme sobivus, vajalikkus ja mõõdukus. Kuid lisaks sellele peitub eeltoodud teooriate taga selgelt ka oluline määratlemata õigusemõiste – avalik huvi.

Võib ka öelda, et käesolevas peatükis eelnevalt käsitletud teooriad räägivad meile sellest, et avalikku huvi ähvardavad mitmed ohud ehk riskid, mis tänases globaliseeruvast maailmas on tõsisemad kui kunagi varem. Üks oluline risk Coombsi järgi on ka seaduserikkumised sealhulgas maksupettused. Kui riskid realiseeruvad, siis on tegemist kriisidega, millistele tuleb adekvaatsete meetmetega reageerida vastavalt kriiside ulatusele. Adekvaatsed meetmed on sellised meetmed, mis on proportsionaalsed, kuid samal ajal peab nende meetmete rakendamine olema ka ratsionaalne, efektiivne. Ratsionaalsuse dimensioon sisaldub ühe hindamiskriteeriumina ka proportsionaalsuse kontrolli skeemis.

---

<sup>58</sup> Coombs, W. T. (1999). *Ongoing crisis communication: Planning, managing and responding*. Thousand Oaks, CA: Sage.

<sup>59</sup> Coombs, W. T., & Holladay, S. J. (2001). Viited 55 ja 57.

Jättes kõrvale põhjalikumad avaliku huviga seonduvad arutlused ning konkureerivad seisukohad, lähtub käesoleva töö autor isiklikul veendumusel tuginevast eeldusest, et maksude tasumine ning maksupettuste vältimine on avalik huvi. See väide tugineb ennekõike asjaolul, et maksude tasumise kaudu saab võimalikuks kõigi nn „teenuste“ osutamine riigi poolt, sest maksude kaudu kogunevad vajalikud rahalised vahendid riigieelarvesse. Samas ei saa jätta märkimata, et küsimus sellest, kas maksude tasumine on avalik huvi, või mitte, on ebaselge. Nii on Tallinna Halduskohus sama haldusasja arutamisel leidnud haldusakti täitmise peatamise vajalikkust hinnates, et haldusakti täitmise peatamine võib takistada efektiivset avalikku haldust ja olla seeläbi vastuolus avalike huvidega. Halduskohus kirjutas, et „Maksude laekumine on kaalukas avalik huvi ja taotluses ei ole esitatud selliseid motiive, mis kaaluksid avaliku huvi üles. Maksukorralduse seaduse (MKS) §-dest 35 lg 3 ja 41 lg 2 järeldub seadusandja tahe tagada maksu tasumise ettekirjutuse vaidlustamisel maksukohustuse täitmine.“ Kuid sama haldusasja hilisemal arutamisel leidis Riigikohus, et „Maksu määramise ettekirjutuse täitmise peatamata jätmiseks tavaliselt konkreetne oluline avalik huvi puudub, sest õiguspärase ettekirjutuse täitmise peatamise korral lükkuks maksu maksmine vaid edasi. Õige ei ole sellisel juhul avaliku huvina käsitada maksude laekumist.“<sup>60</sup>

Autori hinnangul on Riigikohtu eeltoodud seisukoht lõppkokkuvõttes väär. See võib küll põhimõtteliselt õige olla, kuid arvestades eelnevalt välja toodud arutlusi globaliseeruva ühiskonna ning senisest tõsisemate riskide ilmnemise kohta, mida on teadvustatud ka EL tasandil, ei ole selline hinnang enam tegelikkusega kooskõlas. Globaliseerumine on andnud enda panuse sellesse, et maksupettused on läinud kiiremaks ja keerukamas ning tihtipeale ei tähenda maksu maksmise edasilükkumine mitte seda, et maksusummad laekuvad riigieelarvesse viivitusega, vaid hoopis seda, et maksusummad jäävadki laekumata. Eeltoodud väite näitlikustamiseks analüüsib autor alljärgnevalt kõigepealt seda, millise kontrollipädevuse annab maksuhaldurile kehtiv seadus. Ning seejärel kirjeldab autor ühte reaalselt kaasust, mis sisuliselt näitab seda, et maksumenetluses on realiseerunud risk, et maksuhalduril puuduvad võimalused teatud liiki ohte tõrjuda ja riske efektiivselt ning tulemuslikult juhtida. Seega võib väita, et esineb oht, et nimetatud riskid realiseeruvad ja kasvavad seetõttu üle tõsisemaks kriisiks.

---

<sup>60</sup> Riigikohtu halduskolleeegiumi 29.11.2001. a määrus nr 3-3-1-57-01; kättesaadav: <http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-57-01> (05.05.2013).

### 3. Empiirika: Maksu- ja Tolliameti käitumise analüüs

#### *3.1 Maksuhalduri kontrollipädevuse piirid kehtivas õiguses*

Maksumenetlus on spetsiifiline haldusmenetluse liik, kus tuleb järgida haldusõiguse üldisi põhimõtteid. Haldusmenetluse seaduse (HMS) § 2 lg 1 kohaselt haldusmenetlus on haldusorgani (§ 8) tegevus määruse (§ 88) või haldusakti (§-d 51 ja 52) andmisel, toimingu (§ 106) sooritamisel või halduslepingu (§ 95) sõlmimisel. Haldusmenetluses võib piirata isiku põhiõigusi ja -vabadusi ning tema muid subjektiivseid õigusi ainult seaduse alusel (HMS § 3 lg 1). Halduse õigusakt ja toiming peab olema kohane, vajalik ning proportsionaalne seatud eesmärgi suhtes (HMS § 3 lg 2). HMS § 35 lg 1 kohaselt haldusmenetlus haldusakti andmiseks või toimingu sooritamiseks algab: 1) taotluse esitamisega haldusorganile; 2) haldusorgani initsiatiivil algatatud haldusmenetluses menetlusosalise teavitamisega menetlusest; 3) haldusorgani initsiatiivil algatatud haldusmenetluses menetlusosalise suhtes esimese menetlustoimingu sooritamisega.

MKS § 10 lg 2 p 1 kohaselt on maksuhalduri ülesandeks kontrollida maksude arvestamise ja tasumise õigsust ning jälgida, et makse tasutakse ja maksusoodustusi kohaldatakse seadusega sätestatud suuruses ja korras. Nimetatud ülesannete täitmata jätmise korral ei ole maksuhalduril kui riiklikul institutsioonil mõtet - maksuhaldur on selleks, et kontrollida MKSi ja maksuseaduste täitmist, eelkõige maksude tasumise õigsust.<sup>61</sup> MKS § 10 lg 1 kohaselt kontrollib maksuhaldur maksuseaduste täitmist seadusega antud pädevuse raames.

Tulenevalt MKS § 10 lg 2 p-dest 1-4 koosneb maksumenetlus neljast etapist. Esimest etappi (p 1) võib nimetada tuvastusmenetluseks, mille käigus maksuhaldus kontrollib maksude arvestamise ja tasumise õigsust ning jälgib, et makse tasutakse õiges suuruses. Tuvastusmenetlus realiseerub maksuhalduri poolt tõendite kogumise kaudu (MKS § 56 - 81). Maksuhalduril on õigus saada maksumenetluses tähendust omavate asjaolude väljaselgitamiseks maksukohustuslaselt või tema esindajalt suulist või kirjalikku teavet, nõuda maksumenetluses tähendust omavate asjaolude kindlakstegemiseks maksukohustuslaselt või kolmandalt isikult tema valduses olevate asjade ja esitajaväärtpaberite ettenäitamist ning dokumentide esitamist (MKS § 62 lg 1). Teine maksumenetluse etapp (p 2) on maksusumma välja arvestamine ja maksusumma määramine, kolmas etapp (p 3) on maksuvõlgade sissenõudmine ning neljas (p 4) etapp on rikkujate karistamine süüteomenetluses. Käesolev

---

<sup>61</sup> MKS seletuskiri (seisuga 01.04.2013) lk 13, 14. Kättesaadav: <http://www.fin.ee/maksundus> (13.03.2013).

magistritöö puudutab üksnes esimest maksumenetluse etappi ning maksuhalduri poolsete tegevuste võimalikkust enne maksumenetluse algust, st enne maksumenetluse esimese etapi rakendumist.

MKS § 1 lg 1 kohaselt määrab maksuhalduri ja maksukohustuslase õigused, kohustused ja vastutuse, maksumenetluse korra ning maksuvaidluste lahendamise korra MKS. Maksumenetluses kohaldatakse haldusmenetluse seaduses sätestatud, kui maksukorralduse seaduses, maksuseaduses või tollieeskirjades ei ole ette nähtud teisiti (MKS § 45).

Pädevuse maksuhaldurile annab MKS § 59 lg 2, mis sätestab, et maksuhalduril on õigus kontrollida kõiki maksukohustuslase majandus- või kutsetegevusega ning maksukohustuslase poolt maksude tasumisega seotud dokumente, samuti teha kaupade, materjalide ja muu vara ning tehtud tööde ja osutatud teenuste inventuure ja ülemõõtmisi. Maksuhalduri poolt läbiviidav kontroll jaguneb üksikjuhtumite kontrolliks (§-d 60–72) ja üldkontrolliks ehk revisjoniks (§-d 73–81).

MKS-iga maksuhaldurile pandud kontrolli ülesanne, kontrolli liigid, tõendite kogumise abinõud, kontrolli eesmärk ning menetluse suunatus maksuotsuse andmisele, osutavad kogumis sellele, et maksuhaldur saab alustada üksikjuhtumi kontrolli või revisjoni pärast seaduses ettenähtud tähtjaks deklaratsiooni esitamata jätmist või pärast seaduses ettenähtud tähtjaks deklaratsiooni esitamist. Teisisõnu tekib maksuhalduril maksusumma määramise õigus ning seejuures ka õigus kontrolli alustamiseks alles pärast seda kui deklaratsioon jäetakse seadusega ettenähtud tähtpäevaks esitamata või kui maksukohustuslane on esitanud maksudeklaratsioonis valeandmeid.

See loogika tuleneb MKS §-st 82, mille kohaselt lähtub maksuhaldur maksukohustuse täitmise kontrollimisel ja maksu määramisel eelkõige maksukohustuslase esitatud maksudeklaratsioonidest, maksukohustuslase raamatupidamisarvestusest ja muust tema poolt enda tegevuse kohta peetud arvestusest.

Teisisõnu, kui maksukohustust ei ole veel tekkinud, siis puudub veel kohustus, mille täitmise õigsust kontrollida, puudub kontrollimise objekt. Seega viitab MKS loogika sellele, et alles siis, kui maksuhalduril tekib kahtlus maksukohustuslase poolt deklaratsioonis esitatud andmete õigsuses, kogub maksuhaldur täiendavaid tõendeid. MKS §-s 82 väljendub

põhimõte, et eelkõige lähtub maksuhaldur maksukohustuslase poolt esitatud andmetest ning alles juhul, kui on alust nende andmete tõesuses ja paikapidavuses kahelda, pöörduakse muude teabe kogumise viiside poole<sup>62</sup>. Sellest tulenevalt on võimalik teha järeldus, et kontrolli esemeks on just maksudeklaratsioonis sisalduvad andmed.

Samas sätestavad MKS § 11 lg 2 ja § 59 lg 1 ja 2 maksuhalduri õiguse kontrollida kõiki maksukohustuslase majandustegevuse ja maksude tasumisega seotud dokumente ning ise otsustada maksude tasumise õigsuse kontrollimisega seotud toimingute sooritamise vajaduse, liigi ja ulatuse ning tõendite kogumisega seotud asjaolude üle. Seega on maksuhaldurile antud ulatuslik kaalutlusruum (arvestada kõiki asjas tähendust omavaid asjaolusid – lg 1) ning võimalus otsustada ise maksude tasumise õigsuse kontrollimisega seotud toimingute sooritamise vajaduse, toimingute liigi ja ulatuse üle. MKS § 11 lg 2 kohaselt ei ole maksuhaldur seotud maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude väljaselgitamisel ainult menetlusosalise poolt esitatud taotluste ja tõenditega (lg 2). Kui vaadata eeltoodu kontekstis MKS § 10 lg-t 3<sup>63</sup>, võib järeldada üsna selgelt, et kontrollimenetlust juhib maksuhaldur ning maksuhaldur ei pea koguma valimatult ja kõiki tõendeid või igasugust teavet. St maksuhaldur määrab korraldusega ära nii selle, millistes ajalistes raamides kontroll toimub, kui ka selle, mida konkreetselt maksuhaldur kontrollib. Lisaks annab see säte maksuhaldurile pädevuse valida ka toimingute liigi ja ulatuse, teisisõnu seda sama sätet võib mõista ka volitusena maksuhaldurile teha julgeid ja mõjuvaid toiminguid maksuõigusrikkumiste tõkestamiseks. Otsustamaks, kuidas konkreetsel juhul menetlust läbi viia ning milliseid toiminguid sooritada, peab maksuhaldur kaaluma nii menetlustoimingute ökonoomsust ja efektiivsust kui ka puudutatud isikute huve. Tulenevalt eelnevast võib praktikas kehtivas MKS-is sisalduvat regulatsiooni, eelkõige üksikkontrolli läbiviimise sätteid, tõlgendada viisil, mis lubab ka kehtiva seaduse alusel reaalselt<sup>64</sup> kontrollitoimingute läbiviimise.

Sellele tõlgendusele oponeerib aga maksumaksja vaatenurk. Oluline on tähele panna, et nii MKS § 11 kui ka MKS § 82 sõnastus räägib selgelt sõnastusest „maksude tasumise õigsuse

---

<sup>62</sup> Riigikohtu halduskollegiumi 05.05.2010 otsus nr 3-3-1-18-10. Kättesaadav: <https://www.riigiteataja.ee/akt/13310465> (01.05.2013).

<sup>63</sup> maksuhaldur viib menetluse läbi võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulutusi ja ebamugavusi, järgides sealjuures haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagades menetlusosaliste õiguste kaitse.

<sup>64</sup> st perioodil, mille kohta deklaratsiooni esitamise kohustus ei ole veel tekkinud.

kontrollimisel ja maksusumma määramisel“ ning MKS § 82, § 88 ja § 92 seovad maksukohustuse tekkimise üsna selgelt maksudeklaratsiooniga. Käesoleva magistritöö autor asub seisukohale, et MKS § 10 ja § 11 kaudu kontrollimenetluse piiride tõlgendamine ei ole võimalik sellisel viisil, mis õigustaks kontrollitoimingute teostamist enne maksukohustuse tekkimist.

Kehtiva õiguse analüüsi saab kokku selliselt, et olgu üksikkontrolli või revisjoni vormis, on maksuhalduri tegevus suunatud maksukohustuslase poolt maksuseaduste ja neist tulenevate kohustuste täitmise kontrollimisele: kas maksud on õigesti arvestatud ja deklareeritud. Kui maksuhalduril on selles osas kahtlusi, alustab ta kontrolli ja vajadusel määrab maksuotsusega maksusumma või teatab, et revisjoni käigus ei avastatud maksukohustust muutvaid asjaolusid.

Seaduses kehtestatud menetluse ja menetlusnormide järgimine on vajalik õiguskindluse tagamiseks. Kui seadusega on maksuhaldurile kehtestatud konkreetsed ülesanded (MKS § 10 lg 1 ja lg 2), siis peab seadusandaja varustama maksuhaldurit ka ülesannete täitmiseks tarvilike meetmetega – volituste ja pädevusega. MKS § 10 lg 1 ja lg 2 ei anna maksuhaldurile õigust teostada ülesannete täitmiseks mistahes menetlusi, menetlustoiminguid ning anda mistahes haldusakte. Konkreetsed menetlused ja menetluse korrad, rakendatavad meetmed ja menetlustoimingud ning antavad haldusaktid tuleb sätestada sõnaselgelt seadusega. Kehtiv MKS näeb ette, et maksuhaldur peab millegi kontrollimiseks alustama maksumenetluse (MKS § 59 lg 2) ning maksumenetluse saab alustada alles siis, kui maksukohustus on tekkinud. Maksukohustus tekib seejuures alati ainult seaduses sätestatud tingimuste saabumisel.

Ka Tallinna Halduskohus on oma kohtumääruses<sup>65</sup> asunud seisukohale, et MKS § 59 lg-st 2, „kontrolli“ mõiste tavapärasest tähendusest ja MKS üldisest loogikast järeldub, et maksuhaldur teostab kontrolli juba toimunu üle ehk nn järelkontrolli. Kohtu hinnangul ei ole välistatud ka tulevikku suunatud kontroll, kuid leidis samas, et sellisel juhul on tegemist mitte maksu määramise eesmärgil maksuõigusrikkumise tuvastamise menetlusega, mille teostamiseks maksuhalduril on seadusest tulenev volitusnorm olemas, vaid tegemist on rikkumise tõkestamisega. Vastavaks tegevuseks peab tulenema alus erinormist. On selge, et maksukorralduse seaduses selline erinorm täna puudub ja juhul kui seadusandja peab vajalikuks preventiivsete eesmärkidega kontrolle, tuleb vastav volitusnorm luua.

---

<sup>65</sup> Haldusasi nr 3-13-293, kohtumäärus on hetkel jõustumata ning pole avalik.



Tallinna Halduskohus sedastas samas kohtumääruses, et: „Üksikjuhtumi kontrolli sätetest (§-d 60–72) näeb ainult § 70 „Mõõturid ja tõkendid“ ette maksuhalduri volituse rakendamise lisaks maksusumma määramise ja maksude tasumise õigsuse kontrollimise eesmärgile ka õigusrikkumise tõkestamise eesmärgil. Teised üksikjuhtumi kontrolli reguleerivad sätted ei näe ette võimalust nendes sätestatud volituste rakendamiseks õigusrikkumise tõkestamise eesmärgil[...]“ ning lisas, et „nn eelkontrolli vormis maksukohustuslase tegevuse reaalsel jälgimine pole üldjuhul proportsionaalne, kuna võimaldab ulatuslikku sekkumist (potentsiaalsete) maksukohustuslaste põhiseadusega kaitstud privaatsfääri.“

Seega, vaadates kehtiva MKS sätteid, asub autor seisukohale, et maksukontroll enne kohustuste tekkimist on haldusmenetluse mõttes välistatud ennekõike täitevvõimu suhtes kehtivast seaduslikkuse põhimõttest lähtuvalt ning kuigi teoreetiliselt on võimalik tõlgendamise kaudu asuda seisukohale, et ka täna kehtiv MKS ei sätesta piire maksukontrolli ulatusele ülalkirjeldatud kujul, ei vasta sellises ulatuses tõlgendamine õigusselguse põhimõttele, kuna isikud ei saa ette ennustada, millal ja millises ulatuses maksuhaldur neid kontrollida võib. Seaduslikkuse põhimõttest tuleneb seadusliku aluse põhimõte, mille kohaselt õigusriigis ei või avalikku võimu teostada muidu kui seadusest tuleneva õigusnormi alusel. Samuti on maksuhalduri ülesanne järgida menetluse läbiviimisel haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagada menetlusosaliste õiguste kaitse (MKS § 10 lg 3). Praegu kehtivas MKS-s puudub konkreetne ning *expressis verbis* sõnastatud volitusnorm maksuhaldurile tulevikus tekkida võiva maksukohustuse kontrollimiseks. Samas ei ütle seadus ka üksnes seda, et maksuhalduril on lubatud läbi viia vaid järelkontrolli. Et tekkinud olukorda, kus nii seaduse rakendajal kui ka selle adressaadil ei ole täielikku selgust regulatsiooni olemusest, parandada, tuleb viia seadusesse sisse selge ning täpne volitusnorm maksuhaldurile kontrollitoimingute teostamiseks ka enne maksukohustuslasele maksukohustuse tekkimist.

Otsustamaks, kuidas konkreetsel juhul menetlust läbi viia ning milliseid toiminguid sooritada, peab maksuhaldur kaaluma nii menetlustoimingute ökonoomsust ja efektiivsust kui ka puudutatud isikute huve ning alles siis otsustama meetmete kasutamise või kasutamata jätmise üle. Õiguse tõlgendamisel tuleb eesmärgina arvestada eelkõige normi ühetaolise kohaldamise tagamist ning kooskõla säilitamist teiste õigusaktide ning üldiste õiguspõhimõtete, õigusnormi eesmärkide ja väärtushinnangutega.<sup>66</sup> „Kui maksuhalduril on mingi kahtlus, siis saab selle

---

<sup>66</sup> Lehis, L. (2012). Viide 46, lk 47.

kahtluse kõrvaldamiseks või kinnitamiseks alustada kontrollimenetlust. Kontrollimenetlus ei pea viima igal juhul maksu määramisele, kuid maksuhalduri tegevustest jääb mulje, et ametlikult kontrollimenetlust muidu ei alustatagi, kui täiendavat maksu ei õnnestuks määrata. See ei ole kooskõlas maksuhaldurile seadusega pandud ülesannetega ega hea halduse põhimõttega.<sup>67</sup>

See tuleneb asjaolust, et demokraatlikus riigis ei saa eksisteerida riigi poolt vajalikuks tunnistatud käitumist, vaid riigil lasub mis tahes vabadusepiirangu ratsionaalse põhjendamise kohustus<sup>68</sup> ning avaliku võimu sekkumine eraõigusesse, isikute tegemistesse, saab toimuda vaid seadusega kindlaks määratud tingimustel ja ulatuses.<sup>69</sup> Teisisõnu võib maksuhaldur ja avalik võim kõige üldisemas plaanis sekkuda ettevõtete tegemistesse üksnes siis, kui seadus annab selleks selge volituse. PS § 113 kohaselt sätestab riiklikud maksud, koormised, lõivud, trahvid ja sundkindlustuse maksed seadus. Selles sättes peegeldub põhimõte, et kõik maksumaksja õigused ja kohustused peavad tekkima vahetult maksuseadusest.<sup>70</sup> HMS § 54 kohaselt on haldusakt õiguspärane, kui ta on antud pädeva haldusorgani poolt, andmise hetkel kehtiva õiguse alusel ja sellega kooskõlas, proportsionaalne, kaalutusvigadeta ning vastab vorminõuetele.

Demokraatlikus riigis, kus põhiõigusi järgitakse, määrab haldusorganite tegevuse eesmärk valitava menetluse, mis peab ühtaegu aitama tõhusaimal viisil jõuda riigi püstitatud eesmärgini ja tagama samal ajal parimal võimalikul viisil isikute õigused. Kui eesmärk on kahjuliku tagajärje ärahoidmine, siis tuleb teha kõik, mis põhiõigusi ja muid õigusväärtusi arvestades võimalik on, et tagajärge ära hoida.<sup>71</sup>

Õiguse tõlgendamisel tuleb arvestada eelkõige normi ühetaolise kohaldamise tagamist ning kooskõla säilitamist teiste õigusaktide ning üldiste õiguspõhimõtete, õigusnormi eesmärkide ja väärtushinnangutega.<sup>72</sup> Riigikohus on lahendis 3-3-1-4-00 sedastanud, et „Maksuõiguses ei ole üldjuhul lubatud seaduse tõlgendamine maksumaksja kahjuks. [...] See põhimõte tuleneb omakorda õigusriigi põhimõttest, et isiku õigusi ja vabadusi ei saa avalik võim suvaliselt piirata.“

---

<sup>67</sup> Tallinna Halduskohtu otsus 17.08.2012 haldusasja nr 3-12-1089.

<sup>68</sup> Ernits, M. (2008). Viide 7.

<sup>69</sup> Riigikohtu otsus 31.10.2000. a nr 3-3-1-41-00, p 4.

<sup>70</sup> Riigikohtu otsus 23.03.1998. a nr 3-4-1-2-98, p-d II, IV.

<sup>71</sup> Ernits, M. (2008). Viide 7.

<sup>72</sup> Lehis, L. (2012). Viide 46, lk 47.

„Õigusselguse põhimõttest tuleneb nõue, et õigusaktide süsteem peab olema seaduse rakendajatele ja täitjatele arusaadav. Nagu riigikohus on märkinud, on seadused ja muud õigusaktid määratud looma korrapära ja stabiilsust ühiskonnas (RKPK III-4/A-5/94). Umbmäärane ja vastuolulisi käitumisjuhiseid andev õigusnorm tekitab normi adressaadis ebakindlust ning raskendab normi tõlgendamist ja rakendamist. Riigikohtu praktika kohaselt tuleneb õigusselguse põhimõtte PS § 13 lõikest 2, mis näeb ette, et seadus peab kaitsma igaühte riigivõimu omavoli eest (RKPK 3-4-1-8-00). Maksuõiguses realiseerub õigusselguse põhimõtte eelkõige MKS § 4 kaudu, mis annab iseseisva tähenduse maksuseadusele. Maksuõigussuhte elemendid peavad olema sätestatud maksuseaduses ning neid võib täpsustada maksuseaduses sisalduva volitusnormi alusel välja antud määrustega. [...] Õigusselguse põhimõttest võib tuletada nõude, et maksuseadus peab olema võimalikult selge ja konkreetne, et maksumaksja saaks seaduse teksti lugedes oma maksukohustuse välja arvutada.“<sup>73</sup> Seega ühest küljest kaitseb selge seadus isikuid riigivõimu omavoli eest. Kuid teisest küljest on seadused ainsaks vahendiks riigi käes, et poliitikate eesmärke saavutada. Parema regulatsiooni kontseptsioon peaks omakorda tagama, et regulatsioone kasutatakse ainult siis, kui reguleerimist on tõepoolest vaja ning et regulatsioonid oleksid kõrge kvaliteediga. Trendid viitavad sellele, et regulatsioonide tähtsus olukordade lahendamisel on muutumas kvantitatiivsest kvalitatiivseks.<sup>74</sup>

### ***3.2 Maksuhalduri tänasest efektiivusest***

Praktika näitab, et maksuhaldur kontrollifoon muutmata ja edasi arendamata kujul ei pruugi olla piisav maksude tasumisest kõrvale hoiduvat maksumaksjat motiveerida vabatahtlikult makse tasuma – risk „vahele jääda“ on väike, trahvimäärad on madalad ning halvimal juhul tuleb lihtsalt kohustus ära täita. MKSis sätestatud menetlus on põhjalik ning seetõttu aeglane, pealegi lasub maksuhalduril tõendamiskoormus, milline seab menetlusele ka sisulises mõttes tõsisemad nõudmised. Samuti töötavad Eesti kohtud autori hinnangul maksumaksjate õiguste kaitsel efektiivselt ning kuigi maksuhalduri võiduprotsent kohtutes on kõrge, on praktikas maksumenetluse sisu ning vorm kujundatud autori hinnangul justnimelt kohtumenetluste kaudu. See tähendab ühest küljest seda, et maksuhaldur peab tegema kõike protsessuaalselt ja sisuliselt väga õigesti ning isikute põhiõigusi järgides, kuid teisest küljest tähendab see seda, et igasugune menetlus võtab tahes tahtmata palju aega.

---

<sup>73</sup> **Lehis, L. (2012).** Viide 46, lk 72.

<sup>74</sup> Mandelkern Grupi raport, viide 1.

Lisaks haldusmenetlusliku kontrollifooni tagamisele rakendab maksuhaldur ka sanktsioone läbi väärteomenetluse. Erinevate kuritegude ennetamine on tagatud läbi karistusnormi olemasolu, mis täidab maksukohustuse täitmata jätmise kontekstis isikute sanktsioneerimisel ennekõike üldpreventiivset eesmärki<sup>75</sup>, sest teadmine, et teole võib järgneda karistus hirmutab inimesi vastavat tegu toime panemast ning karistust sätestava normi olemasolu ja kohaldamine praktikas veenavad inimesi selles, et kehtib vastav käitumisnorm ja seda eirav tegu väärneb hukkamõistu. Tõsi, *Ultima ratio* põhimõttel tegutsev karistusõigus sekkub ainult siis ja ainult sel määral, mis on vajalik kõige olulisemate õigushüvede kaitseks kõige raskemate rikkumiste eest. Karistusõiguse sotsiaalse ülesandena ei tohi näha alati käepärast olevat vahendit sotsiaalsete probleemide lahendamisel.<sup>76</sup> Karistuse kartus ja karistuse taunimine eeldavad seda, et kurjategija taipaks, et kuritegu ei tasu ennast ära. Selle arusaamise tekkimiseks peaksid karistused vastama esiteks kuritegude arvule, ulatusele ja raskusele ning lõppkokkuvõttes tuleb nii haldusmenetluslikku kontrollifooni jõulisena hoides kui ka väärteomenetluste läbiviimise kaudu välistada olukord, kus maksukohustuse täitmata jätmine võib isikutele tasuvam olla, kui maksude maksmine. Kohustuse täitmine iseenesest ei pruugi olla tagatud väärteotrahvi suurusega, kuid samamoodi ei suuna isikuid maksukohustusi täitma üksnes haldusmenetluslike tagajärgede saabumine.

Karistuspoliitika näeb täna ette konkreetsed piirid karistuste suurustele ning väärteotrahvid täna kohustuste täitmata jätmist tihtipeale kahjumlikuks ei muuda. Kuid haldusmenetluslike meetmete puhul on kohustuse täitmata jätmise ilmsiks tulemise puhul sisuliselt ainus risk isiku jaoks see, et talle pandud kohustus tuleb ära täita ning tasuda tasumata jäänud maksud – st täita kohustused tagantjärele, makstes viivituse eest intressi. Seega kohustuse täitmise rahalises mõttes kahjumlikuks muutmisest olulisem tänases ühiskonnas on see, kui mingi kohustuse täitmata jätmise eest võib saada karistuse väärteomenetluses. Sellisel juhul kaalub isik ka mitmeid mitterahalisi aspekte nagu nt riigihangetes osalemise takistused jõustunud väärteootsuste tõttu, ühiskonna hukkamõist jm. Karistusõigus reageerib õigushüve

---

<sup>75</sup> MKS § 154 lg 1 sätestab, et Maksudeklaratsiooni, dokumentide, asjade või muu teabe tähtpäevaks esitamata jätmise, maksuhalduri juures enda registreerimata jätmise, maksuhaldurile valeandmete, teadvalt ebaõigete dokumentide esitamise, arvestuse pidamise nõuete eiramise, maksuhalduri korralduse täitmatajätmise või muul viisil maksuhalduri tegevuse takistamise eest – karistatakse rahatrahviga kuni 300 trahviühikut.

<sup>76</sup> **Sootak, J. (2010).** Karistusõiguse adekvaatsus – õiguse iseolemine ja mida ühiskond õigusest ootab.

Ettekanne presidendi mõttekojas Ärmal 27.08.2010. Kättesaadav:

[http://www.president.ee/images/stories/pdf/2010-08-27\\_jaan-sootak.pdf](http://www.president.ee/images/stories/pdf/2010-08-27_jaan-sootak.pdf) (01.05.2013).

kahjustamisele tagantjärele ja teeb seda põhjusel, et teiste õigusharude regulatiivne toime on ebapiisav – normi rikkumine on sedavõrd oluline, et normi stabiliseerimiseks ja normi kehtivuse kinnitamiseks on vaja karmimaid sanktsioone<sup>77</sup>.

Haldusmenetluslike vahendite rakendamine suunab sekkumise järgselt maksusumma määramise kaudu isikuid lihtsalt oma kohustusi täitma, kuid lisamotivatsiooni see kohustuse täitmiseks ei loo ilma maksuhalduri poolse täiendava kontrollita. Samas aga ei ole maksuhalduril võimalik tagada piisavalt intensiivset kontrollifooni, et täna nt ümbrikupalka maksvad ja töötasusid mittedeclareerivad tööandjad hakkaksid tunnetama survet töötasusid declareerida<sup>78</sup>. Sellise motivatsiooni annaks esiteks maksuhalduri poolt läbiviidavate dokumentide kontrollide hulga suurenemine, mille kaudu isiku võimalus „vahele jääda“ kasvaks märkimisväärselt ning teiseks kohustuse täitmata jätmise eest määratav rahaträhv. Kuid see kõik on võimalus üksnes õigusvastase käitumisega tekitatud tagajärgedele reageerida ning neid sanktsioneerida.

Lisaks MKS-is sätestatud maksude tasumise õigsuse kontrollile on maksuhaldurile mitmete eriseadustega antud ka erinevaid järelevalve kohustusi. MTA teostab riiklikku järelevalvet näiteks vedelkütuse seaduse, Alkoholiseaduse, Tubakaseaduse üle, samuti teostab maksuhaldur Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse järelevalvet. Kõik need seadused eeldavad suuremat operatiivsust ja dünaamilisust. Nimetatud eriseaduste loetelu ei ole ammendav ning mingis ulatuses reguleerivad need järelevalve asutuste pädevust ja volitusi ka ise.

### ***3.3 Vedelkütuse seaduse juhtum***

Kõige teravamalt maksuhalduri menetluspädevuse puudujääki on autori hinnangul kõige parem selgitada läbi konkreetse kaasuse. Autor viibis ise vahetult all kirjeldatud sündmuste juures ning osales kõnealuse kaasuse lahendamisel. 2012. aasta alguses teostas maksuhaldur vedelkütuse seaduse (VKS) järelevalvet ning oli tuvastatud VKS § 19<sup>2</sup> lg 1 kuritarvitamine. Kõnealune säte võimaldas väljastada aktsiisilaost kütust omatarbeks ilma käibemaksu tasumata kui kütust väljastada sooviv ettevõtte kinnitab aktsiisilaopidajale (ALP), et kütust kasutatakse ainult omatarbeks. Sellisel juhul ei pea kütust välja viiv isik omama

---

<sup>77</sup> Sootak, J. (2010). Viide 73.

<sup>78</sup> 2012. Aastal viidi ehitusplatsidel läbi 364 vaatlust.

registreeringut majandustegevuse registris. Maksuhaldur avastas igakuiseid maksudeklaratsioone ja statistikat jälgides, et hüppeliselt oli kasvanud kütuste omatarbeks väljastamine aktsiisiladudest. Kogu mahu kasvamise taga oli lihtne nüanss - ettevõtted olid saatnud ALP-ile kinnitused VKS § 19<sup>2</sup> lg 1 p-des 1-3 sätestatud andmetega, ja kinnitasid, et aktsiisilaost neile tarbimisse lubatavat kütust ei müüda.

MTA tuvastas, et kütust siiski müüakse ja hakkas asja uurima. Selgus, et pärast kütuse väljastamist aktsiisilaost vahetas kütus kiiresti omanikke ning kui see jõudis järgmisesse sihtpunkti, oli tegemist juba viienda või kuuenda omanikuga, kes oli nn heauskne ostja. Rikkumist aga ei olnud selleks hetkeks veel toime pandud, sest kütust omatarbeks väljastanud ettevõttel on veel võimalus see müük deklareerida järgmise kuu deklaratsioonil ning sinnani oli veel mitmeid nädalaid aega. Hiljem, kui saabus deklaratsiooni esitamise tähtpäev, selgus, et kütust omatarbeks vastu võtnud ettevõtte on kas likvideeritud või edasi müüdnud nn tankistidele ning deklaratsiooni kunagi ei esitanud. Seega oli tekkinud olukord, kus ALP on teinud kõik korrektselt ning isik, kes rikkumise toime pani ei olnud teada. Ja isegi kui see ettevõtte oli teada, ei olnud järelkontrolli käigus võimalik tuvastada konkreetseid isikuid, kes võiksid vastutada toimepandud õigusrikkumiste eest. MKS meetmed ja võimalused said sel hetkel otsa, sest reageerida tuli minutite jooksul, vastasel korral sõitis järjekordne veokitäis kütust minema, ilma, et ükski rikkumine oleks sel hetkel toime pandud. Kuid samuti ei tarbitud seda kütust kunagi omatarbeks ning mitte keegi ei esitanud ka maksudeklaratsiooni.

VKS § 20 p 2 alusel teostab VKS sätestatud nõuete üle riiklikku järelevalvet MTA. VKS § 22 p 1 alusel kuulub MTA pädevusse registreeringu olemasolu kontrollimine kütuse käitlemisel. Kütuste omatarbeks väljastamine oli aga selline instituut, mille puhul registreeringu olemasolu ei olnud vajalik. Kuigi määratlus on mõnevõrra kitsas ning räägib üksnes registreeringu olemasolu kontrollimisest, arvab töö autor, et nimetatud sätet tuleb mõista ja tõlgendada laiemalt. MTA pädevust tuleb tõlgendada selliselt, et registreeringu olemasolu kontrollimise õigusega kaasnevad ka registreeringu olemasoluga seotud sisulised küsimused. Teisisõnu, lisaks küsimusele, kas registreering on olemas või mitte, on maksuhalduril pädevus anda hinnanguid ja kontrollida ka registreeringute sisu. Näiteks uurida, kas registreeringu saamisel on esitatud valeandmeid. Sellele viitavad ka VKS teised sätted, mis räägivad registreerimistaotlustest ja registreerimismenetlustest, millised kuuluvad MTA pädevusse. Tuleb ilmselt tõdeda, et tegemist on seaduse kehva sõnastamisega.

Kui lähtuda MKS loogikast, mida on eespool analüüsitud, siis saab maksuhaldur kontrollida kütust omatarbeks väljastavate ettevõtete poolt maksudeklaratsioonide esitamist ja maksudeklaratsioonides esitatud andmete õigsust. Kõik kütust omatarbeks väljastanud ettevõtted võeti kontrolli, kuid vastavalt sellele, kuidas kontrolle alustati, müüdi ettevõtted ära ja maksudeklaratsioone mitte keegi ei esitanud. Kuna ettevõtete juhatuse liikmed olid nn variisikud, ei eksisteerinud kontrollimisel enam mitte kedagi, kes oleks kättesaadav ja kellelt võiks dokumente nõuda, mõistetavalt puudus ka isik, kellelt maksuvõlg sisse nõuda. Samal ajal jätkas kütuste omatarbeks väljastamise maht kasvamist. Et olukorda kontrolli alla saada, tuli võtta kasutusele muid meetmeid, mis omaksid preventiivset jõudu, sest senised meetmed ei olnud enam efektiivsed.

Maksuhaldur astus samme probleemi lahendamiseks ja võttis aluseks loogika, et igal haldusorganil on õigus MKS § 46 lg 1 kohaselt anda korraldusi, mis on HMS § 51 mõistes isiku õiguste või kohustuste tekitamisele, muutmisele või lõpetamisele suunatud haldusakt. Et vältida maksude tasumata jätmist, otsustas maksuhaldur mitte lubada kütust aktsiisilaost välja ja anti korraldused ALP-le. Korralduse õiguslikuks aluseks valiti VKS § 25, mille kohaselt "käesoleva seaduse või selle alusel kehtestatud õigusaktide nõuete rikkumise lõpetamiseks teeb käesoleva seaduse §-s 20 nimetatud järelevalveasutuse pädev ametiisik ettekirjutuse." Maksuhalduri hinnangul oli see säte asjakohane alus, sest isikud olid kuritarvitanud neile VKS-ist tulenevat õigust - õigust viia aktsiisilaost välja kütust omatarbeks ilma kütuse käitlemise registreeringut omamata. Ilma registreeringut omamata selles kontekstis tähendas seda, et need ettevõtted ei olnud esitanud kütuse käitlemiseks vajalikku tagatist ning MTA ei olnud hinnanud nende ettevõtete tausta ja võimekust tegutseda kütusekäitlejana.

VKS nõuete rikkumise ehk korralduse sisuline alus tuleb VKS §-st 19<sup>2</sup> lg 1 teisest lausest, millise alusel kütust omatarbeks väljastati. Seega oli tegemist VKS § 19<sup>2</sup> lg 1 teise lause nõuete rikkumisega, mis seisneb selles, et kütust väljastada soovivad isikud on esitanud aktsiisilaopidajale sisuliselt valeinformatsiooni. VKS § 19<sup>2</sup> lg 1 teises lauses kirjeldatud nõue (kütuse omatarbeks väljastamise eeldus on väljastada sooviva isiku kinnitus) on selline nõue, milline on hõlmatud ka VKS §-ga 25 ja mis räägib ettekirjutuse tegemisest VKS nõuete rikkumise lõpetamiseks. Korraldusega MTA teavitaski ALP-i sisuliselt ebaõigetest teadetest kütuse omatarbeks kasutamise kohta ning kehtima hakkas eeldus, et kui ALP teab, et temale esitatud kinnitus on ebaõige, ei ole kütuse väljastamiseks isikutele alust. Juriidiliselt on see sama korrektne tegevus kui pettuseskeem, mille vastu korraldust rakendatakse. Teisisõnu,

pettus pandi toime teisele isikule, st ALPile valeinformatsiooni esitades, kuid et pettuse toime pannud isikud ise olid maksuhaldurile kättesaamatud, rakendas MTA omapoolseid meetmeid samuti selle teise isiku suhtes, kes samas oli kõik korrektselt teinud ja omas nõutavat dokumentatsiooni.

Kõnealune pettuse skeem oli väga põhjalikult läbi mõeldud ning et kasutati nn variisikuid, ei olnud maksuhalduri poolt tavapäraselt kasutatavad meetmed efektiivsed, tegutseda oli vaja mitte reaktsioonina tagant järgi vaid preventiivselt, ennetades kahju tekkimist. Õigusraamistik näeb maksuhaldurile ette mitmeid meetmeid ja vahendeid kuritarvituste vastu võitlemiseks nagu näiteks kontrolli alustamine, millise tulemusel tuvastatakse tasumisele kuuluvate maksude summa ning see summa nõutakse ka sisse. Käesoleval juhul oli skeem välja töötatud selliselt, et reaktiivsed käitumised rikkumiste avastamisel ei andnud või ei oleks andnud tulemusi<sup>79</sup> ning see tingis vajaduse võtta kasutusele senisest mõjusamad vahendid pettuste tõkestamisel, sest kütust väljastada soovinud ettevõtted olid uued (st hiljuti asutatud) ning maksudeklaratsioonide esitamise tähtpäevaks olid ettevõtted reeglina juba müüdnud nn variisikutele. Teisisõnu kogu pettuse skeemi eesmärk oligi tekitada maksukohustus selliselt, et see jääks nn variisikute nimele ja ajaks kui maksuhaldur saab kontrolli alustada, on ettevõtte juba maha jäetud ja pettus toimub uue ettevõtte kaudu.

”Igas riigis on politseil õigus korrariikkuja kinni pidada, kuid kui selleks alus puudub, ei ole politsei vastava tegevuse õiguspärasust millegi põhjal mõõta. Korrariikujate kinni pidamata jätmine tähendaks aga seda, et rahulike elanike elu, kehaline puutumus või omand jäetaks riigi poolt kaitseta. See omakorda tähendaks põhiseadusliku kaitsekohustuse täitmata jätmist. Põhiseaduse paragrahvi 13 lõike 1 esimese lause kohaselt on igaühel õigus riigi ja seaduse kaitsele.”<sup>80</sup>

Rääkides riigi sekkumisest ettevõtlusvabadusse, leiab käesoleva töö autor, et jõuline sekkumine on õigustatud, kui sellise sekkumise eesmärk õigustab menetlusosaliste erinevat kohtlemist ning erinev kohtlemine on õigustatud ning õiguspärane, kui valitud meede on proportsionaalne. Põhiseaduse § 11 kohaselt võib õigusi ja vabadusi piirata ainult kooskõlas põhiseadusega. Need piirangud peavad olema demokraatlikus ühiskonnas vajalikud ega tohi

---

<sup>79</sup> Teematikal on kirjutatud mitmeid kordi ka ajakirjanduses. Üks vastavasisuline artikkel on kättesaadav internetis: <http://leht.aripaev.ee/?PublicationId=464dc490-fb94-4024-9b75-258ddc8543a9&articleid=29020&paperid=B28186D3-998E-4A29-859E-1CDD95F60794> (01.05.2013).

<sup>80</sup> Ernits, M. (2008). Viide 7.



moonutada piiratavate õiguste ja vabaduste olemust. Üks kindlamaid vahendeid riigi sekkumisel toime pandud rikkumiste tuvastamiseks on põhiseaduse § 11 kohane proportsionaalsuse kontroll. Riigikohus on korduvalt selgitanud<sup>81</sup> proportsionaalsuse põhimõttele vastavuse kontrollimist. Selle kohaselt kontrollitakse proportsionaalsust järjestikku kolmel tasandil: kõigepealt kontrollitakse abinõu sobivust, siis vajalikkust ja vajadusel ka proportsionaalsust kitsamas tähenduses ehk mõõdukust.

Põhiõiguste piirangud peavad siiski olema demokraatlikus ühiskonnas vajalikud ega tohi moonutada piiratavate õiguste ja vabaduste olemust. Sekkumine peab olema tasakaalustatud, rangelt proportsionaalne, selleks peab olema tungiv sotsiaalne vajadus ning see peab olema tehtud ulatuses, mis on vältimatult vajalik.<sup>82</sup> Eeltoodud konkreetse näite pinnalt teostab autor alljärgnevalt maksuhalduri poolt rakendatud meetme põhiseaduse § 11 kohase proportsionaalsuse kontrolli.

a) Abinõu sobivus. Abinõu sobivusele hinnangu andmiseks on kõigepealt vajalik selgitada täpsemalt pettuse skeemi. Käesoleval juhul sai käibemaksu riigile tasumata jätmine võimalikuks selliselt, et isik, kes on aktsiisilattu hoiustamisele toodud kütuse omanik, soetab juba tarbimisse lubatud kütuse 20%lise käibemaksumääraga (imporditud kütuse osas tasub vabasse ringlusse ja tarbimisse lubatud kütuselt sisendkäibemaksu), kuid kütuse aktsiisilattu tagasi viimisel ning selle edasi müümisel tekib tal aktsiisilaosisestelt müügitehingutelt, millised maksustatakse praegu kehtiva käibemaksuseaduse § 15 lg 3 p 12 kohaselt 0-%lise käibemaksumääraga, õigus sisendkäibemaksu tagasiküsimiseks. Seega tekkis olukord, kus aktsiisilattu kütuse tagasi toonud isik sai sisendkäibemaksu tagasi, müüs kütuse aktsiisilaos edasi, aga aktsiisilao siseselt toimuva ostu-müügi tehingute ahela hilisem lüli, ettevõtte X, kes kütuse aktsiisilaost taas reaalselt välja viis, jättis käibemaksu riigile tasumata. Aktsiisiladu väljastas VKS § 19<sup>2</sup> alusel aktsiisilaost kauba ettevõttele X omatarbeks. Sellisel juhul ei pea ettevõtte X omama registreeringut MTR-is ja sellevõrra keerulisem on sellise ettevõtte üle järelevalvet teostada. Ettevõtte X võtab selle kütuse aktsiisilaost omatarbeks (selleks peaks tal olema oma katlamaja, autopark, muu seade, mis kütust tarbib) ja viib selle hoiukohta, mis ei ole aktsiisiladu ja kus see kütus segatakse veel mitme teise isiku kütustega. Praktikas vahetas kütus juba enne hoiukohta jõudmist mitu korda omanikku, hoiukohas veel kord jne. Isegi kui MTA ametnikud püüdsid kütuse üle järelevalvet teostamiseks kütusega seotud toiminguid

<sup>81</sup> Riigikohtu otsus 07.06.2011 nr 3-4-1-12-10, p 35.

<sup>82</sup> **Maruste, R.** Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja vabaduste kaitse. Tallinn: Juura 2004, lk 123–125.

jälgida ning kütusega omatarbeks kasutamise kohta tuvastada, ilmus kohale ettevõtja Y, kes oli selleks hetkeks juba selle kütuse „heauskne“ omanik. Probleem seisneb selles, et otsene rikkumine pannakse toime alles järgmisel kuul, kui tuleks esitada vastav maksudeklaratsioon.

Siis on OÜ X juba ära müüdud ning n.ö. „pildist väljas.“ Teine variant on see, et tuleb OÜ Y hoiukohta ja nõuab pandiõigusega (kütus oli panditud) kütust endale. Täpselt sel hetkel tekib X-l maksukohustus, sest ta ei kasutanud kütust reaalselt omatarbeks. X aga on nn „varifirma“ ja maksude määramine ja hilisem sissenõudmine on üsna perspektiivitu.

Niisiis sellist pettust sai maksuhaldur tõkestada kõige efektiivsemalt üksnes siis, kui kütust aktsiisilaost teatud ettevõtetele (põhjendatud kahtluse alusel) üldse omatarbeks ei väljastatagi. Sel põhjusel MTA palus kõigil kütust omatarbeks väljastavatel isikutel teavitada maksuhaldurit ette juhul, kui keegi kütust omatarbeks väljastada soovib. Teatamise korral teostas MTA kiiresti kütust väljastada soovivate ettevõtete taustakontrolli ning proovis saada ühendust ettevõtte esindajatega ning kogutud informatsiooni põhjal oli võimalik teha järeldusi selle kohta, kas ettevõttel on reaalselt võimalik kütust omatarbeks kasutada või mitte.

Kõigi omatarbeks kütust väljastada soovivate isikute puhul tuvastas maksuhaldur, et isikutel puuduvad reaalselt võimalused kütust omatarbeks kasutada.

Abinõu sobivusega seondub muuhulgas ka abinõu tulemuslikkuse temaatika. Käesoleval juhul oli MTA poolt rakendatud abinõu äärmiselt tulemuslik, sest nagu tabelist 1 nähtub, oli kütuste omatarbeks väljastamine korraldustele eelnenud kuude jooksul jõudsalt kasvanud ning maksuhalduri sekkumisel see vähenes ning korralduste rakendamisel märtsis 2012 lõppes kütuste omatarbeks väljastamine täielikult. St väljastati küll ca 500 tonni, aga see oli üks kord.

Sellise käitumisega hoiti ära ca 2500 tonni kütuste väljastamine isikutele, kellel tegelikult omatarbeks kütuse kasutamise soov ja võimalused puudusid. MTA on tuvastanud, et kogu ALP-ist omatarbeks väljastatud kütus jõudis läbi hoiukoha ja mitmete omanikevahetuste reaalselt erinevatesse tanklatesse müüki. Kusjuures ainuüksi seetõttu oli maksuhalduril põhjendatud kahtlus, et kütust omatarbeks väljastada soovivate isikute eesmärgid ei pruugi olla ausad. Seega, praktika näitas, et muud meetmed lihtsalt ei toimi ning ainus võimalus oli hoida kütust aktsiisilaos, et ta läbi mitmete omanikevahetuste taas müüki ei jõuaks. Nagu

praktika näitab, siis oli tegemist äärmiselt sobiva abinõuga ning kütuste väljastamine omatarbeks lõppes maksuhalduri sekkumisel.

b) Abinõu vajalikkus. Sellise sekkumise vajalikkus on ühelt poolt tingitud sellest, et kütuste omatarbeks väljastamine kahjustas oluliselt ausate kütusemüüjate tegevust ning ausat konkurentsi turul. Seda skeemi kasutades tekkis ettevõtetel võimalus müüa kütust sisuliselt käibemaksu võrra odavamalt. Kuigi suur osa „säätetud“ summast jäi ka vahendajatele, tekkis seda kütust müüvatel ettevõtjatel siiski võimalus müüa kütust jaemüügis sama hinna juures oluliselt suuremate kasumimarginaalidega kui ausalt kütust soetavatel jaemüüjatel. Arvestades seda, kui suured kogused kütust omatarbeks väljastati ja tegelikult jaemüüki suunati, on ausate müüjate õigused oluliselt riivatud ning nende võimalused piiratud. Teiselt poolt tekitati sellise tegevusega riigile maksmata maksude näol väga suur kahju. Eelkirjeldatud skeemi kasutades aktsiisilaost väljastatud kütuste kogused ning riigil saamata jäänud maksutulu on kajastatud järgmises tabelis:

**Tabel 1**

Periood	Kg	liitrid	maksukahju EUR
Juuli 2011	86958		
August	521558		
september	939335		
Oktoober	1861357		
november	1743522		
detsember	2323879		
Jaanuar 2012	2579604		
Veebruar	1432700		
Märts	524432		

	12013345	14416014	3027362,94
--	----------	----------	------------

Allikas: Maksu- ja Tolliamet

Tabelist nähtub, et kütuste omatarbeks väljastamine kasvas juulist 2011 alates ning 29-kordistus jaanuariks 2012. Autori hinnangul oleks omatarbeks väljastatava kütuse kogused tõenäoliselt jätkanud kasvamist või püsinud vähemalt jaanuari kuuga 2012 võrreldaval tasemel ka veebruaris ja märtsis 2012. a. Kokku on omatarbeks kütust väljastatud 20-le isikule, kellest vaid neli olid kasutanud või kasutasid kütust omatarbeks. Nimetatud neljale isikule on omatarbeks kütust väljastatud 41 863 kg, mis moodustab ca 0,24% kogu omatarbeks väljastatud kütuse kogusest.

Hetkel, mil maksuhaldur andis korraldused ALP-ile kütust mitte väljastada, oli ALP laojäägilt arvestatud käibemaksu summa veel ca 670 000 EUR ning arvestades kütuste omatarbeks väljastamise tendentse möödunud kuudel, oli alust arvata, et see kõik oli plaanitud väljastada omatarbe kütusena, kuid maksuhalduri sekkumine üllatavate meetmetega peatas skeemi toimimise. Seega hoidis maksuhaldur tänu kütuste väljastamise tõkestamisele vaidlustatud korraldustega ära umbes 670 000 EUR suuruse maksukahju tekkimise. Autori hinnangul on tegemist sedavõrd suure maksusummaga, et avalik huvi sellises summas maksude laekumiseks kaalub üle ALP ja õiguste riive. Seda enam, et see riive olnud ülemäära koormav, sest puudutas üsna väikest osa ALP mahutipargist ning korraldused puudutasid üksnes ühte aktsiisilaost kütuste väljastamise võimalust, mis pealegi on VKS-is sätestatud ühe erandina.

Teisisõnu, maksuhaldur keelas ALPil vaid ühe erandliku kütuse väljastamise viisi ning teiseks puudutasid korraldused väga konkreetseid isikuid, kelle suhtes oli kiire taustakontrolli käigus tuvastatud kütuste omatarbeks kasutamise võimaluste puudumine, kuid kes sellest hoolimata soovivad kütust omatarbeks väljastada.

c) Abinõu mõõdukus. Kuivõrd maksuhaldur ei piiranud aktsiisilao tegevust üldkorraldusega vaid iga üksikjuhtumi korral ja iga ettevõtte kohta eraldi halduse üksikaktidega, siis oli sisuliselt välistatud võimalus, et ausatel ettevõtjatel ei ole võimalik oma kütust aktsiisilaost välja võtta. Et tagada operatiivne reageerimine olukordadeks kus kütust soovivad aktsiisilaost väljastada MTR registreeringut omavad ettevõtted (mida maksuhaldur tõkestada ei soovinud)

ning et reageerida mistahes vajadustele, viibis ALP tegevuskoha vahetus läheduses MTA liikuvkontrolli ekipaaž. Sellise käitumisega tagas maksuhaldur muuhulgas selle, et ALP igapäevast tegevust võimalikult vähe takistada.

Autor on seisukohal, et eeltoodud proportsionaalsuse kontrolli skeemi alusel oli maksuhalduri sekkumine ja tegevus igati proportsionaalne – vajalik, sobiv ja mõõdukas - ning seega õiguspärane. Toodud praktiline näide näitab ühest küljest seda, et eksisteerib reaalne vajadus operatiivselt tegutseda ning võib ette tulla olukordi, kus maksudeklaratsioonide järelkontroll ei anna vähimatki tulemust. Teisest küljest toob see näide, küll äärmuslikul viisil, välja selle, et ennetav tegutsemine võib olla vägagi tulemuslik ning tulemuslik tegevus on ratsionaalne. Konkreetset juhul oleks tõenäoliselt olnud võimalik veelgi suuremas summas kahju ära hoidmine, kui volitused ja pädevus teostada preventiivse iseloomuga toiminguid oleks sõnaselgelt seaduses kirjas.

## **4. Preventiivhalduse mõiste ja selle rakendamine maksuhalduri praktikas**

### ***4.1 Preventiivhaldus ja korrakaitse seadus***

Preventiivhaldus on mõiste, mis ei ole laialdast kasutamist leidnud. Praktikas kasutatakse enam preventiivhalduse sünonüüme – ohutõrje ning korrakaitse. Preventiivhaldus on meetmete kooslusena materialiseerunud 23.02.2011. a vastu võetud korrakaitse seaduses (KKS). Samas seaduses on leidnud oma koha ka kriminaalpreventsioon.<sup>83</sup> KKS § 2 lg 1 kohaselt on korrakaitse avalikku korda ähvardava ohu ennetamine, ohukahtluse korral ohu väljaselgitamine, ohu tõrjumine ja avaliku korra rikkumise kõrvaldamine. Sama paragrahvi lg 4 kohaselt on riiklik järelevalve korrakaitseorgani tegevus eesmärgiga ennetada ohtu, selgitada see välja ja tõrjuda või kõrvaldada korrarikkumine. KKS § 5 lg 2 defineerib ohu: „Oht on olukord, kus ilmnenud asjaoludele antava objektiivse hinnangu põhjal võib pidada piisavalt tõenäoliseks, et lähitulevikus leiab aset korrarikkumine.“ KKS § 5 lg 7 defineerib ka ohu ennetamise: „Ohu ennetamine on teabe kogumine, vahetamine ja analüüs ning toimingute kavandamine ja elluviimine avalikku korda tulevikus ähvardada võivate ohtude tõrjumiseks, sealhulgas süütegude ennetamine.“

---

<sup>83</sup> KKS § 17.

Kuigi esmapilgul tundub, et 2014. a kehtima hakkav KKS laiendab MTA pädevusi võrratult, siis esmamulje võib olla petlik. KKS § 6 lg 1 kohaselt on korrakaitseorgan on seaduse või määrusega riikliku järelevalve ülesannet täitma volitatud asutus, kogu või isik. Maksu- ja Tolliameti põhimääruse § 1 kohaselt on Maksu- ja Tolliamet Rahandusministeeriumi valitsemisalasle kuuluv valitsusasutus, millel on juhtimisfunktsioon ja mis teostab riikliku järelevalvet ning kohaldab riiklikku sündi seaduses ette nähtud alustel ja ulatuses. Seega vastab MTA KKS-s toodud legaalseadusele ja on selle seaduse mõttes korrakaitseorgan (seda isegi juhul, kui MTA ei vasta nõ keskmisele arusaamisele korrakaitseorganist), siis käesoleva töö autor ei näe, et KKS laiendaks MTA volitusi oluliselt võrreldes tänasega. Autori hinnangul KKS valdavas osas koondab olemasolevad menetlused, pädevused, volitused ja meetmed menetlustes ja KKS-s sätestatud kohaldatakse lõppkokkuvõttes ikkagi eriseadustes (st tolliseaduses (TS), MKS-s, VKS-s jt) sisalduvate erisustega. St et kui eriseadus ei näe ette erimeetme rakendamise õigust, siis ei teki sellist õigust korrakaitseorganil ka KKS-i kaudu.

On väga oluline eristada, millist oma mitmest funktsioonist MTA millalgi täpselt teostab, sest iga funktsiooni puhul rakenduvad erinevad menetlused, maksuhaldur täidab erinevaid eesmärgi, ning ka isikutele laienevad erinevad õigused ja kohustused:

- a) MTA kui tollieeskirjade rakendaja;
- b) MTA kui järelevalveasutus – nt vedelkütuse seaduse riiklik järelevalve;
- c) MTA kui maksuhaldur, sh tasumata maksude sissenõudja;
- d) MTA kui sanktsioonide kohaldaja rikkumiste eest (väärteomenetlus).

Kusjuures viimane neist võib kulgeda paralleelselt muude etappidega või ka muude menetlustega. Nendel pädevustel on teatud olukordades kokkupuutepunkte, kuid sisuliselt on tegemist erinevate menetlustega. Näiteks MTA ülesannete alla kuulub ka maksusummade määramine (TS § 65 lg 2) olukorras, kus isik on jätnud tema poolt nõutavad tolliformaalsused vabatahtlikult täitmata. Sellisel juhul ei saa rääkida enam tolliformaalsuste täitmisest isiku poolt ja tollideklaratsiooni esitamisest ega TS kohaldamisalast, sest toll (MTA) ei saa tollideklaratsiooni isiku eest esitada. Sellisel juhul on ka menetlus hoopis teistsugune, sest erinevalt tollijärelevalvest, kus isikul on kohustus tõendada oma väiteid ja põhjendada mingit

käitumist, on tõendamiskoormus maksumenetluses maksuhalduril ning rakendub uurimispõhimõtte (MKS § 11).

Kuigi maksuhaldurile antud tollijärelevalve funktsioon on olemuselt erinev maksuhaldurile MKS-ist tulenevatest funktsioonidest, kehtib eelnevalt välja toodud MKS loogika alles siis, kui maksuhalduril tekib kahtlus maksukohustuslase poolt deklaratsioonis esitatud andmete õigsuses, kogub maksuhaldur täiendavaid tõendeid- ka tollijärelevalves ning see väljendubki justnimelt TS § 65 lg-s 2, mille kohaselt MTA sekkub siis, kui tollideklaratsiooni ei esitata või kui tollil on alust kahelda deklaratsioonis esitatud andmete õigsuses. On oluline märkida, et kui maksumenetluses (MKS) algavad maksuhalduri volitused ja pädevus alles maksukontrolli alustamise järgselt (MKS § 59 lg 2), siis tollijärelevalves on maksuhalduri kontrollipädevus oluliselt laiem ning ei ole seotud mitte kontrolli alustamise faktiga, nagu maksumenetluses, vaid isikute faktilise saabumisega tollikontrollitsooni.

Tolliõiguses on järelevalveasutustele antud ka sisuliselt nn „eelkontrolli“<sup>84</sup> pädevus, et mitte öelda kohustus. Sellele viitab ühest küljest see, et TS sisaldab meetmeid, mis erinevalt MKS sätestatud meetmetest omavad ka preventiivset iseloomu (TS §§ 39-44)<sup>85</sup> ning teisest küljest kogu tollikontrolli loogika, mis väljendub TS § 13 koosmõjus TS §-ga 12, mille kohaselt kaup on tollijärelevalve all kuni kõik nõutud tolliformaalsused on teostatud.

See viitab üheselt sellele, et kuni isikud ja kaubad viibivad tollikontrolli tsoonis (Narva maanteepiiripunkt), siis kasutab MTA kõiki talle seadusega antud meetmeid, mis on suunatud tolliformaalsuste täitmise kontrollimisele, kuid tegemist on järelevalvega ning ühtegi konkreetset maksumenetlust veel alustatud ei ole. Sisuliselt on siin analoogia sellega, et politsei mõõdab kiirust, jälgib keelava tulega ristmiku ületajaid jne. Erinevalt maksumenetluse loogikast täidab tollijärelevalve olulisel määral ka preventiivseid eesmärgid – vastupidisel juhul ei oleks ilmselgelt võimalik MTA-l täita TS § 14 tulenevat salakaubaveo tõkestamise funktsiooni. Olulise erisusena maksumenetlusest tuleb ära märkida ka asjaolu, et Nõukogu määruse (EMÜ) nr 2913/92, 12.10.92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik, artikli 74 lg 1 kohaselt vabastatakse tollideklaratsioonis nimetatud kaup ainult juhul, kui tollivõlg on tasutud või selle tasumine tagatud.

---

<sup>84</sup> Käesolevas kontekstis on silmas peetud TS § 9<sup>1</sup> loamenetluse kohta sätestatud erinevat eelkontrolli.

<sup>85</sup> Nt TS § 41 lg 1 tollil on õigus nõuda piiri ületavalt reisijalt pagasi esitamist läbivaatuseks.

KKS § 1 lg 3 kohaselt riikliku järelevalve meetme kohaldamisel eriseaduse alusel lähtub korrakaitseorgan eriseaduses sätestatust, järgides käesoleva seaduse põhimõtteid. Eriseaduses reguleerimata juhtumil lähtutakse korrakaitseseaduses sätestatust. Seega on MKS raamseadus, mis reguleerib maksumenetlust selle menetluslikust küljest. Nii tolli- kui maksuvaldkond on aga kumbki vaid üks osa MTA tegevustest. Terve hulk MTA tegevusi jääb sealjuures ka TSi ja MKSi alast väljapoole ning mingisugune muu MTA raamseadus puudub. KKS teiste seaduste muutmise seletuskirja kohaselt erikorrakaitseorgan on pädev rakendama riikliku järelevalve üldmeetmeid ja neid erimeetmeid, mis on talle eriseadusega ette nähtud.

Nende meetmete piisavus ja ulatus tuleks lahendada eraldiseisvalt. Tänane olukord lihtsustatult öeldes on selline, et MTA saab rakendada tollivaldkonnas TS-is ette nähtud rida erimeetmeid. Maksuvaldkonnas erimeetmeid sätestatud ei ole. KKS muutmise seaduse ja rakendamise seaduse eelnõuga täiendatakse MKSi § 1 lõikega 6 järgmiselt: „(6) Käesoleva seaduse alusel teostatavale riiklikule järelevalvele kohaldatakse korrakaitseseadust käesolevas seaduses sätestatud erisustega.“; see tähendab seda, et KKS sätestatud pädevused laiendatakse MKS alusel teostatavatele MTA ülesannetele. Selline sõnastus annab MTAle õiguse rakendada maksumenetluses KKSis sätestatud riikliku järelevalve üldmeetmeid, mitte aga erimeetmeid.

Mitmed KKSis sätestatud riikliku järelevalve erimeetmed on MKSi juba sisse kirjutatud. Nende maksumenetluses kasutatavate meetmete olemus on sama, lihtsalt KKS nimetab meetmeid teisiti. Kohaldamisele tuleb ülaltoodud MKSi § 1 lg 6, s.t. KKS on üldseadus ja MKS eriseadus. KKS-i järgi võib erimeetmeid rakendada vaid politsei, teised korrakaitseorganid ainult seaduses sätestatud juhul. Näiteks TS on see eriseadus, millega MTAle erimeetmete kasutamise õigus antakse, sest TS loetleb hulga erimeetmeid. Kuid MKS jääb erimeetmete osas tagasihoidlikuks (näit. MKS § 60, 62, 72). Seega võib ühest küljest olulisi tõlgendus ja rakendusprobleeme tekkida selliste erimeetmetega nagu viibimiskeeld (KKS § 44) ja sõiduki peatamine (KKS § 45), milleks MKS õigust ei anna ning teisest küljest on maksuhaldur ikkagi seotud kontrolli alustamisega (MKS § 59 lg 2), mis eeltoodud näite kontekstis ei pruugi olla piisav.

Näiteks, TSi reguleerimisala (TS § 1) ning KKS-i eelnõuga muudetav TS § 17<sup>1</sup> kitsendavad aga MTA tegevuse tollieeskirjade rakendamisega. S.t. et muudetavas TSi §-s 18 üles loetletud KKS-i erimeetmeid võib MTA rakendada vaid riikliku järelevalve käigus, mis piirdub



tollieeskirjade rakendamisega. Kui tegemist on näiteks Eesti-sisese vabas ringluses oleva kütuse veoga (nt nagu eeltoodud kaasuses – MTA teostab VKS järelevalvet), esineb ohukahtlus KKS-i mõistes ning MTA soovib veoki peatada, et kütuseveo saatedokumente kontrollida, ei kohaldata ühtki tollieeskirja. MTA ei ole selles tegevuses „tolli“ rollis ning TS sätestatud erimeetmeid kohaldada ei saa (sh sõidukite peatamine).

Käesoleva töö autor ei loe KKS § 45 sõnastusest välja seda, et seadusandja sooviks igal juhul laiendada MTA-le näiteks sõiduki peatamise õigust, st võimaldada MTA-l selle erimeetme rakendamine kõigi MTA poolt teostatavate funktsioonide korral. Käesoleva paragrahvi sõnastus on pigem range, piiritledes olukorrad, millal korrakaitseorganitel on õigus sõidukit peatada (... ohu tõrjumiseks või korrarikkumise kõrvaldamiseks või kõrgendatud ohu väljaselgitamiseks). Ei ole usutav, et MTA igapäevategevuses tuleks väga palju ette juhtumeid, kus esineb kõrgendatud ohu (definiitsioon KKS § 5 lg 4) väljaselgitamise vajadus. Samas sõnastus "ohu tõrjumiseks ja korrarikkumise kõrvaldamiseks" eeldab juba seda, et korrakaitseorganile on oht või korrarikkumine teada, mitte et sõiduki peatamisega soovitakse kontrollida, kas esineb oht või korrarikkumine.

Ka eelnõu seletuskirjast ei tulene iseenesest, et seaduse eesmärgiks oleks erikorrakaitseorganite volituste laiendamine, pigem on eesmärgiks kokkuvõtvalt reguleerida olemasolevaid seaduseid ja koondada põhimõtted. Eelnõu seletuskirja kohaselt on seaduse eesmärgiks: "Mitme korrakaitseorgani poolt ühiselt kasutatavad erimeetmed on eriseadustes laiali, enamasti põhjendamatult erineva aluse ja sisuga. KKS defineerib esmakordselt kogu valdkonnale omased ühised põhimõisted nagu avalik kord, riiklik järelevalve, korrakaitseorgan, avaliku korra eest vastutav isik, kolmanda isiku kaasamine, oht avalikule korrale, üldmeede, erimeede, vahetu sund."

Esmapilgul tundub, et tekib olukord, kus tollikontrolli käigus võib MTA teatud toiminguid teha ja erimeetmeid rakendada, aga maksmenetluses mitte. Autori hinnangul ei ole sellises olukorras lõppkokkuvõttes siiski midagi ülemäära imelikku, sest tegemist on erinevate menetlustega ning see tingib ka selle, et kasutatavad vahendid (erimeetmed) on erinevad. Reguleerivad ju neid erinevaid menetlusi ka erinevad seadused (TS ja MKS) ning kuigi tegemist on ühe asutusega – Maksu- ja Tolliamet- koondab üks asutus lihtsalt mitu erinevat funktsiooni. Ilmselt on tollikontrollis laiema hulga erimeetmete kasutamine põhjendatud, millised samas ei ole näiteks käibemaksupettust kontrolliva revisjoni käigus kindlasti

proportsionaalsed. See on selge ka ilma proportsionaalsuse kontrolli teostamata. Seega maksuhaldurile mingis menetluses lubatavad meetmed peavaki vastama tegelikele vajadustele ning nende käsitlemine universaalsetena ei ole võimalik.

## ***4.2 Preventiivhaldusest laiemalt***

Mõistmaks preventiivhalduse mõistet laiemana kui seda on „ohutõrje“ või „korrakaitse“, tuleb see sõna laiali lammutada. Kõigepealt preventiivhalduse teisest poolest - Halduse all tuleb mõista avalikku haldust kõige laiemas mõttes. Haldusreformi edendamiseks loodud töögrupi raportis<sup>86</sup> on avalik haldus defineeritud kui korraldav, eesmärgistatud tegevus avaliku võimu teostamisel.

Avalikku haldust määratletakse kolmel viisil: **Avalik haldus formaalses mõttes** on haldusorganite kogu tegevus, vaatamata selle materiaalsele sisule, s.t. siia kuuluvad peale materiaalselt mõistetud halduse ka teised riikliku tegevuse liigid. **Avalik haldus materiaalses mõttes** on haldustegevus, s.o. riikliku tegevuse liik, mida teostavad peamiselt haldusorganid ehk siis igasugune täidesaatev tegevus, mis on riigi üks põhifunktsioone. **Avalik haldus organisatsioonilises mõttes** on avalik haldus haldusorganisatsiooni tähenduses, mis koosneb avaliku halduse kandjatest, haldusorganitest jt. haldusinstituutidest.<sup>87</sup> Käesoleva töö kontekstis mõistab autor avalikku võimu teostamist kui avaliku korra tagamist riiklike tegevuste kaudu. Avalik kord on seejuures “õigusaktidest tulenev elukorraldus, millega tagatakse isiku õiguste ja vabaduste kaitse, ühiskonna turvalisus, avaliku võimu ning avalike teenuste toimimine”<sup>88</sup>

Kõige rohkem tuntakse mõistet preventsioon kriminaalmenetluses, kus seda nimetatakse ka kriminaalpreventsiooniks. Sisuliselt tähendab see kõige laiemas mõistes kuritegevuse ennetamist. Seda võib defineerida kui abinõude rakendamist, mis lühema või pikema aja jooksul viivad kuritegude arvu vähenemiseni, kuna indiviidi valmidus kuritegusid toime panna väheneb või situatsioonid, mis aitavad kaasa indiviidi motivatsioonile kuritegu toime panna, vähenevad. Kriminaalpreventsioon on erinevate abinõude kogum, mis aitavad

---

<sup>86</sup> Urmas Arumäe töögrupi raport. Kättesaadav <http://www.riigikantselei.ee/arhiiv/ahb/toogrupid/arumae1.htm> .

<sup>87</sup> Merusk, K., Koolmeister, I. "Haldusõigus" 1995 Urmas Arumäe töögrupi raporti kaudu.

<sup>88</sup> korrakaitse seaduse eelnõu 49 SE seisuga 14.05.2008.

takistada kuritegusid, vähendada kuritegevust, takistada kuritegelikule teele sattumist, kurjategijate kõrvaldamist, vähendada motivatsiooni panna toime kuritegusid.<sup>89</sup> Eristatakse kahte liiki kriminaalpreventsiooni – üldpreventsioon ja eripreventsioon. Üldpreventsioon käsitleb kuritegevuse tõkestamist riikliku karistamise kaudu ja teenib ühiskonnaliikmete õiguskuulekuse säilitamise ja tugevdamise huve. Eripreventsioon väljendub kuritegude vältimises üksikkurjategijate mõjutamisega.<sup>90</sup> Samade eesmärkide saavutamisele suunatud abinõude vajalikkust võib näha ka maksuõiguses, kus kuriteoks on maksude tasumisest kõrvale hoidumine pettuslikul viisil.

Mõistet preventiivhaldus on kasutanud Madis Ernits oma artiklis „Preventiivhaldus kui tulevikumudel,”<sup>91</sup> kus ta kasutab mõistet sünonüümina sõnale ohutõrje, millise sünonüümina käsitleb Ernits ka korrakaitset. Viidatud artikkel oli ajendiks ka käesoleva magistritöö kirjutamisele, sest M. Ernitsa lähenemine teemale on konkreetne ja põhjalik ning käesoleva magistritöö autor soovib selle lähenemise laiendada otseselt ka maksumenetlusse.

Ernits leiab, et „Et täita kõiki põhiseadusest ja Euroopa Liidu põhiõigustest tulenevaid nõudeid, on soovitatav luua toimiv ohutõrjeõigus. See võimaldaks riigil sekkuda ennetavalt, kuid põhiõigusi austades, ning ära hoida kahjulikke tagajärgi. Ohutõrje lähtubki eeldusest, et ohu põhjustaja sanktsioneerimisest olulisem on ohu tõrjumine või juba saanud kahjuliku tagajärje võimalikult kiire kõrvaldamine.“ Ernitsa käsitus korrakaitseõigusest on oluliselt laiem, hõlmates kõik mõeldavad eluvaldkonnad ning ohud selle sõna kõige laiemas tähenduses. Ohutõrje kontseptsioon lähtub eeldusest, et ohu tõrjumiseks või ohtude kahjulike tagajärgede kõrvaldamiseks ei piisa süüdlase karistamisest ning pakub seetõttu välja ennetava tegevuse mudeli. Ernits leiab oma artiklis, et „Haldusõiguse mudel, mis tugineb riiklikule järelevalvele ühelt ja ettekirjutuse täitmata jätmise kriminaliseerimisele teiselt poolt, on lünklik, ei erista piisavalt haldusesisest suhet inimese ja riigi vahelisest suhtest ning loob politseist kuvandi kui väärtegijate karistajast. See mudel ei ole 21. sajandil elujõuline.“

---

<sup>89</sup> Ülle Vanaisaku loengumaterjalid sisekaitseakadeemias; kättesaadav:

<http://stud.sisekaitse.ee/Vanaisak/Kriminaalpreventsioon/index.html>.

<sup>90</sup> Samson, E. Kriminaalõiguse Üldosa; kättesaadav:

<http://www.just.ee/orb.aw/class=file/action=preview/id=10710/krimoiguse+yldosa.pdf>.

<sup>91</sup> Ernits, M.(2008). Viide 7.

### ***4.3 Pehmemad preventiivsed meetmed maksumenetluses***

Kuigi käesolevas töös on läbivalt tuginetud eeldusel, et maksuhaldurile MKS-ist tulenevad meetmed võitlemaks maksupettustega ei pruugi olla piisavad<sup>92</sup>, et maksuhaldur oma ülesandeid ratsionaalselt, tõhusalt ja efektiivselt täita saaks, ei ole see väide samas lõpuni õige, sest tegelikkuses eksisteerib ka mitmeid tegevusi, milliste puhul haldusmenetlust kui sellist ei toimu ja isikute õigusi ei riivata. See omakorda lähtub asjaolust, et ühiskonnas ei eksisteeri ainult kahte tüüpi isikuid. On isikud, kes nendel olevaid kohustusi vabatahtlikult täidavad ning on isikud, kes pahatahtlikult kohustusi täitmata jätavad, kuid lisaks nendele on ka isikud, kes kogemata või teadmatusest kohustuste täitmisel eksinud on.

See omakorda tähendab seda, et mitte igakord ei saa olla vajalik ja mõistlik esmase reaktsioonina menetluse alustamine. Selliseid meetmeid on MTA praktikas ka arendanud ja kasutanud ning need on meetmed, milleks eraldi pädevusi ja seaduslikku alust vaja ei ole. Näiteks eksisteerib erinevaid kommunikatiivseid vahendeid, milliste kasutamise piirid on võrreldes haldusmenetlusega sisuliselt piiramatud - maksuhalduril on alati võimalus näiteks korraldada koolitusi ja informeerida inimesi selle mõiste kõige laiemas tähenduses. Lisaks välja poole suunatud tegevustele on organisatsiooni siseselt võimalus tõhustada organisatsiooni kui sellise toimimise protsesse ja parendada töökorraldust.

Nii näiteks hakkas MTA 2007. a panema suurt rõhku riskianalüüsi parandamisele. Hiljem läbi viidud kontrollid näitasid, et ca 90 protsendil juhtudest tuvastas reaalne kontrollitegevus sama rikkumise, mida näitas ka ameti analüüs. Selline tõhus analüüs ühest küljest tagab selle, et ausal maksumaksjal on risk kontrollitavate hulka sattuda väga väike ja ameti kontrollitöö on suunatud sinna, kus seda kõige rohkem tarvis on. Teisest küljest aga on see väga hea näide sellest, kuidas MTA oma protsesse oluliselt tõhusamaks ja efektiivsemaks on muutnud, milline käesoleva magistritöö kontekstis on väga oluline. Üle 70 protsendil juhtumitest toimus maksudeklaratsiooni parandamine vabatahtlikult, ilma maksuotsusega maksude määramiseta.<sup>93</sup>

See tähendab, et kasutades senisemast efektiivsemaid ja tõhusamaid protsesse asutuse siseselt, saavutas MTA selle, et isikud otsustasid enamikel juhtudel siiski vabatahtlikult oma kohustused täita.

---

<sup>92</sup> Seda eeldusel, et mitmetitõlgendatavad tuleb maksumenetluses lahendada maksumaksja kasuks.

<sup>93</sup> Allikas MTA: <http://www.emta.ee/index.php?id=21685>.

### 4.3.1 Märjukirjade saatmine

Üks preventiivne meede, mida MTA maksukohustuslaste maksekäitumise parendamiseks juba mõnda aega rakendab, on informeerimise kategooriasse kuuluv märjukirjade saatmine ettevõtjatele. Märjukiri on selline kiri, mis saadetakse kõigile teatud gruppi kuuluvatele ettevõtetele ning mille peamine eesmärk on teavitada maksumaksjaid MTA poolt analüüsi käigus tehtud järeldustest ning nendel lasuvatest kohustustest. Näiteks tuvastas MTA 2007. A riskianalüüsi käigus üle 300 isiku, kes ei deklareerinud tulumaksu kinnisvara võõrandamisest saadud tehingutest. Aasta esimeses kvartalis saadeti kõigile sellistele isikutele märjukirjad, mille tulemusena korregeeris 15 protsenti isikutest oma maksekäitumist ja deklareeris tulumaksu kokku ligi 3 miljoni krooni ulatuses.<sup>94</sup>

Seega maksuhaldur ei pea olema alati esmajoones karm kontrollija, kelle eesmärgiks on maksumaksja kontrollimine ja karistamine. Märjukirjade saatmise eesmärgiks on selgitada maksumaksjale maksude tasumata jätmisest tulenevaid ohte ja tagajärgi, nõustada ning jõuda seeläbi ühiste arusaamadeni maksude tasumise vajalikkusest ning mitte vähetähtsa osana anda ikkagi maksumaksjale võimalus oma käitumist korregeerida ja esitada omapoolne nägemus kujunenud olukorrast. Pärast märjukirjade saatmist isikutele, konkreetsemalt nendele ettevõtetele, kelle poolt töötajatele makstud palk oli madalam võrreldes teiste samas valdkonnas tegutsevate ettevõtetega, hakati ettevõtteid külastama. Külastuse eesmärk oli saada tagasiside ka neilt maksukohustuslastelt, kes ei andnud maksuhaldurile tagasisidet ega muutnud oma maksunäitajaid konkurentsivõimeliseks. Külastuse raames vesteldakse maksukohustuslastega ning selgitatakse välja, kas äriühingul on olemas objektiivsed põhjused sellise palgatasemega ettevõtluses tegutsemiseks. Vestluste eesmärgiks ei ole klienti võimaliku eksimuse eest karistada, vaid suunata teda vabatahtliku maksude tasumiseni ja tagada seeläbi edasine majandustegevuse jätkusuutlikkus. Sündi rakendatakse ainult seal, kus külastus ei anna reaalseid tulemusi. MTA enda hinnangul peavad nii külastamine kui edasise sunni rakendamine olema professionaalsed ja mõjusad – aus maksumaksja tahab olla kindel, et riik suudab teda kaitsta ebauusa konkurentsi eest.<sup>95</sup> Statistika näitab, et eelnimetatud viisil MTA poolne sekkumine oli tõhus ning maksude laekumise kasv ümbrikupalkade vähenemise arvelt on ka numbrites märgatav.<sup>96</sup>

---

<sup>94</sup> Allikas MTA: <http://www.emta.ee/index.php?id=21685>.

<sup>95</sup> Allikas MTA: <http://www.emta.ee/index.php?id=14727>.

<sup>96</sup> Allikas MTA: <http://www.emta.ee/index.php?id=14403>.

Kuid samal ajal on selge see, et maksuhalduri kirjad on maksukohustuslase jaoks täitmiseks vabatahtlikud ning mittetäitmisele ei järgne otsest sanktsiooni. Samuti ei järgne iga keeldumise korral vältimatult maksumenetluse algatamine, vaid igal konkreetsel juhul teeb maksuhaldur menetluse algatamise kohta otsuse talle kättesaadava informatsiooni alusel (MKS § 82). Mitmed maksumaksjad parandavadki MTA kirjade kirjade tulemusel oma maksekäitumist. Kuid väga palju oli ka neid ettevõtteid, kes märgukirjadele üldse ei reageerinud.

#### **4.3.2 Eelkontrolli läbiviimine kontrollivajaduse otsustamiseks**

Selliste ettevõtete puhul tuleb kaaluda kontrolli alustamist, sest tulenevalt maksuhaldurile pandud ülesannetest puudub tal võimalus jätta õigusrikkumistele (st maksude tasumata jätmisele) reageerimata. Selge on aga see, et iga kahtluse peale kontrolli alustamine on ühest küljest kulukas maksuhaldurile ja teisest küljest koormav maksukohustuslasele – seega pole igal juhul pisemagi kahtluse korral kontrolli alustamine alati efektiivseim meede.

Maksukohustuslase suhtes maksude arvestamise kontrollimenetluse alustamise või mittealustamise otsustamiseks analüüsib maksuhaldur lisaks eelmainitud riskianalüüsile eelkõige informatsiooni, mida on esitanud maksukohustustlane ise (nt deklaratsioonid), mis on kättesaadav andmebaaside kaudu (nt äriregister) ning mida on esitanud kolmandad isikud (nt vihjed, sisend teise isiku suhtes läbiviidud kontrollimenetlustest). Samas tuleb pidada võimalikuks, et selliselt kättesaadavad andmed võivad olla puudulikud ja mitte piisavad kontrollivajaduse üle otsustuse tegemiseks. Sellises olukorras on maksukohustuslaselt endalt või kolmandalt isikult vaja saada juurde veel täiendavat teavet, mille küsimise võimalust väljaspool kontrolli ehk enne menetluse alustamist aga MKS ette ei näe. Nagu eelnevalt öeldud, saab MTA koguda tõendeid üksikjuhtumi kontrolli või revisjoni käigus ning sellest tulenevalt peaks MTA iga kord kui tekib kahtlus, et mõni isik on jätnud makse tasumata alustama selle isiku suhtes kontrolli. Kuid et maksuhalduri kontrolliressurss on piiratud,<sup>97</sup> siis tähendab iga kahtluse kontrollimiseks algatatud menetlus maksuhalduri kontrolliressursi kasutamist võib-olla rohkem kontrollimist vajavate isikute arvelt. Teisisõnu, kui MTA peab alustama üksikjuhtumi kontrolli, menetluse läbi viima ja menetluse ka lõpetama selleks, et

---

<sup>97</sup> MTA andmetel hõlmasid kontrollosakonna revidentide poolt 2012.a läbiviidud juriidiliste isikute kontrollid kokku 9208 erinevat kontrolliperioodi ehk kuud (sh ühel kontrolliperioodil võidi kontrollida nii käibemaksu- kui ka tuludeklaratsioone).

saada kinnitust üksnes selles, kas tõepoolest rikkumine esines või oli tekkinud kahtlus põhjendamata.

Eelkirjeldatud kahtluse kõrvaldamiseks kontrolli alustamist saaks vältida lisateabe küsimise abil. Kui maksuhalduril on kasutada teatud hulk andmeid, siis lisateabe abil otsitakse kinnitust (või ümberlükkamist) olemasolevate andmete analüüsist nähtuval maksuriskile. Selline lisateabe küsimine on riskipõhine ja konkreetsest vajadusest lähtuv, seega ilmselt vähem mahukas kui maksustamisperioodi kontrolli võtmine. Tõsi, sellise käitumise korral tekib kindlasti maksukontrolli ja teabe küsimise piiritlemise probleem ning tuleb pidada võimalikuks seda, et MTA ametnikud hakkavad vältima üksikjuhtumi kontrollide läbi viimist selle kaudu, et küsivad kogu vajaliku informatsiooni lihtsalt kirjaga, kuna see on lihtsam ja kiirem. Kuid käesoleva töö autori hinnangul on selline risk maandatud vaidemenetluses ja kohtumenetluses maksuhalduri toimingute vaidlustamise võimalusega ning kui vastavad volitused enne kontrolli alustamist teabe nõudmiseks MTA ametnikele sätestada, siis ei peab MKS sätestama ka kindlad piirid volituste kasutamisele. MTA on rakendanud sellist eelkontrolli juba täna ning saanud sellisele tegevusele kohtult hävitava hinnangu<sup>98</sup> ning rahulolematust MTA poolse tegevusega on väljendanud ka advokaadid, kelle peamine argument on see, et MTA saab isikult andmeid nõuda üksnes maksumenetluste raames ning leiavad, et MTA rikub selliselt seadust.<sup>99</sup>

Selliste kontrollide puhul uuritakse näiteks ümbrikupalga maksmise kahtlusega äriühingutelt, miks on antud äriühingu väljamakstavad palgad oluliselt madalamad võrreldes samas piirkonnas, perioodil ja tegevusalal tegutsevate äriühingute väljamakstavate palkadega. Kui ettevõttel on esitada usutav ja mõistlik põhjendus, siis täiendavat kontrolli ei pruugi alustada, kui täiendavad põhjused millegi kahtlustamiseks puuduvad. Või nendelt äriühingutelt, kes esitavad igakuiselt nõ null-deklaratsioone, uuritakse, miks käivet ei deklareerita ning kui põhjuseks on ettevõtluse puudumine, siis palutakse äriühing käibemaksukohustuslaste registrist kustutada.

---

<sup>98</sup> Tallinna Halduskohtu 15.03.2013. a otsus haldusasjas nr 3-12-2240/21.

<sup>99</sup> Kivistik, V. ja Nõlv, M. (2012). Teabe küsimine kontrollivajaduse otsustamiseks ehk Kuidas maksuamet kontrollib maksumaksjat teda kontrollimata. MaksuMaksja oktoober 2012: kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1284>.

Sisendkäibemaksu deklareerijatelt, kel aga võrreldav käive puudub, küsitakse, miks käivet ei ole tekkinud ning kas seda on oodata tulevikus. On võimalik, et äriühing alles alustab ettevõtlusega, soetab vahendeid, teeb koolitusi ning pole objektiivsetel põhjustel saanud veel täies mahus teenuste osutamist alustada. Tehingute reaalse toimumise ja sellest tulenevalt sisendkäibemaksu maha arvamise õigsuse olemasolu hindamiseks küsitakse nendelt ettevõtetelt nende tehingupartnerite nimesid ning tehingute summasid ja kui tehingupartnerid on usaldusväärsed ja esitatud informatsioon ühtib MTA-l olemasoleva informatsiooniga, on võib kahtlus sellega saada kõrvaldatud.

Tulles veelkord tagasi märgukirjade teema juurde, siis ühendades märgukirja ja teatavas piiratud mahus informatsiooni küsimise võimaluse, siis on hea näide tuua metsanduse valdkonnast füüsiliste isikute kontekstis – kui andmebaasidest on näha, et isik on metsa müünud, kuid ei ole metsa müügist saadavat tulu deklareerinud, siis pöörduakse tema poole vastava märgukirjaga ja mõne küsimusega. Märgukiri ühelt poolt informeerib isikut sellest, millised on tema kohustused, kuid teiselt poolt konkreetsetele küsimustele vastamisel võib maksuhaldurile laekuda lisainformatsiooni ja see võib omakorda anda ajendi kontrolli alustamiseks või siis esineb ettevõtjal mõistlik põhjendus maksuhalduri poolt tähelepanud kahtlust äratavale asjaolule ning kontrolli ei alustata. Selline tegutsemine säästab kahtlemata maksuhaldurile palju ressursi, sest keskenduda saab ainult tõsisema kahtlusega ettevõtete kontrollimisele ning märgukirjasid on võimalik postitada kõigile sarnastele isikutele korraga, samal ajal kui iga maksukontroll on personaalne ning individuaalne.

Probleem aga seisneb selles, et nagu kehtiv seadusandlus ei näe ette sõnaselgelt õigust viia läbi maksumenetlust enne maksukohustuse tekkimist, siis ei näe see ette ka enne kontrollimenetluse alustamist maksukohustustase, veel vähem kolmanda isiku, poole pöördumist, ka mitte üksnes kontrollivajaduse otsustamise eesmärgil teabe küsimiseks.

Tõlgendamisruum siin küsimuses on veelgi väiksem, kui kontrolli alustamisel, kus kontrolli ulatuse ja piiride üle võib veel diskuteerida. Kuid MKS ei sätesta maksuhaldurile õigust teabe ja dokumentide nõude esitamiseks väljaspool maksumenetlust. Selliste volituste andmine maksuhaldurile võimaldaks läbi viia suuremal hulgal menetlusi, mis suurendab MTA poolset kontrollifooni ning ka ainuüksi suurem kontrollifoon võib olla isikule motivatsiooniks temal lasuvat kohustust täita, sest suureneb võimalus nn „vahele jääda.“



Selline maksumenetlusele eelnev teabeküsimine on mitmel viisil maksukohustuslase jaoks lihtsam ja odavam meede kui teabe ja dokumentide küsimine juba algatatud maksumenetluses. Ka Riigikohus on oma lahendis nr 3-3-1-24-11 öelnud, et maksumenetlus on isiku jaoks koormavam kui temalt teabe nõudmine. Kuna küsitakse vaid konkreetse maksuriski kinnituseks või ümberlükkamiseks vajalikku informatsiooni, siis on see maksukohustuslasele vähem koormavam ning küsitavate andmete maht on väiksem. Samuti ei toimu sellise suhtlemise tulemusena maksu määramist, vaid maksuhaldur nõustab ja juhib isiku tähelepanu kahtlust tekitavale käitumisele, võimalikele eksimustele maksuarvestuses, mis enamasti viib deklareeritavate andmete vabatahtliku korrigeerimiseni.

Seega toimub isiku mõjutamine ja suunamine, mis tagab oluliselt parema maksulaekumise ning aitab vältida tarbetute maksukontrollide alustamist. Vähetähtis ei ole ka asjaolu, et sellisel viisil saadud teavet ja dokumente analüüsitakse maksuhalduri ruumides, mis tähendab, et ametnikud ei viibi isiku tegevuskohas kohapeal ning nii ei ole maksukohustuslase igapäevatöö häiritud.

Eelnevat kinnitab ka statistika. Näiteks 2012.a üheksa kuu jooksul on sellise suhtlemise tulemusel käibemaksukohustuslaseks registreerimise avalduse esitanud 518-st isikust 161 (ehk 31%) puhul tuvastatud, et registreerimine ei ole põhjendatud. Samuti järelkontrolli raames on 421-st isikust 262 (ehk 62%) puhul otsustatud registrist kustutamine, kuna ettevõtlusega tegelemine ei ole tõendatud. 2069 tagastusnõude kontrolliga seotud isikute vabatahtlike deklaratsiooniparanduste puhul on reaalne laekumine 96% ning 664 tagastusnõuetega mitteseotud maksumenetluseelse suhtlemise puhul on laekumine olnud 90%.<sup>100</sup>

Menetluseelselt maksukohustuslaselt saadud informatsioon võimaldab määratleda maksumaksja riskitaset ning otsustada edasise kontrollimenetluse läbiviimise vajadust. Juurdepääs informatsioonile, mis on maksukohustuslase valduses teiste maksukohustuslaste koht (nt peatöövõtja valduses olev informatsioon tema kontrolli all toimuva ehitustegevuse teostamisega seotud alltöövõtjate töötajate kohta), aitab määratleda konkreetse ehitusplatsiga kaasnevaid maksuriske ning otsustada meetmete rakendamise vajaduse.

---

<sup>100</sup> Allikas Maksu- ja Tolliamet.

### 4.3.3 Reaalaja kontroll

Rohkem diskussioone avalikkuses<sup>101</sup> on põhjustanud maksuhalduri poolne nn „reaalaja kontrollide“ läbi viimine. Reaalaja kontroll on MTA ametnike ja advokaatide poolt kasutusele võetud mõiste väljendamaks kontrolli, mida maksuhaldur teostab veel lõppemata maksustamisperioodi üle. Teisisõnu tegemist on kontrolliga, mis on suunatud sellele, et kontrollitakse maksukohustuslast enne, kui viimasel tekib deklareerimise kohustus. Sisuliselt viis maksuhaldur läbi reaalaja kontrolli ka käesolevas töös eespool toodud VKS järelevalve kaasuse näites, mis annab mitmekülgse ülevaate reaalaja kontrollide olemusest.

MTA strateegilise baasanalüüsi<sup>102</sup> kohaselt on ümbrikupalga maksmisest tekitatud maksukahju ulatus 2012 aastal hinnanguliselt 44,5 milj €. Suurimat maksukahju tekitavaks valdkonnaks on juba aastaid olnud ehitusvaldkond, kus maksuhaldur on erinevaid preventiivseid meetmeid üritanud järjest kasutusele võtta. Kui võtta arvesse asjaolu, et eelnimetatud maksukahju summa arvutamisel ei ole arvesse võetud täiesti „mustalt“ töötavate isikutega moodustuvat maksukahju, siis võib nentida, et tegelik maksukahju on veelgi ulatuslikum. Seda kinnitab ka fakt, et ehitusvaldkonnas 2012. aastal ehitusplatsidel läbiviidud 364 vaatluse käigus kokku 4386 isiku poolt antud seletuste kohaselt on 32% töötajatest väidetavalt tööl esimest päeva või lühiajaliselt. Maksuhalduri praktikale tuginedes võib eeldada, et need esimest päeva või lühiajaliselt töötavad isikud ei oleks tööandjate deklaratsioonidel kajastunud, kui nende töötamise fakt ei oleks eelnevalt maksuhalduri poolt fikseeritud ja sama trendi näitab ka maksukahju langus 2012 aastal ehitusvaldkonnas, mis on otseselt seotud MTA tegevuse tõhustamisega ehitusvaldkonnas. Käesoleval aastal on vaatluste käigus tuvastatud esimest päeva töötavate isikute arv oluliselt langenud, mis viitab samuti reaalajas olukorra fikseerimise tõhususele.<sup>103</sup>

Eeltoodule sarnane olukord valitseb ka majutuse ja toitlustuse valdkonnas, kus 2012.a läbi viidud kontrollide käigus selgus, et enne vaatluste algust oli deklareerimata 45% küsitletud toitlustusasutuste töötajatest ja 38% majutusasutuste töötajatest.

---

<sup>101</sup> Nt Advokaat P.Raudsepp kirjutab Äripäevas 26.04.2013, kättesaadav: <http://live.ap3.ee/blog/2013/4/26/reaalajas-maksukontroll-rikub-seadust>.

<sup>102</sup> Allikas Maksu- ja Tolliamet.

<sup>103</sup> Allikas Maksu- ja Tolliamet.

Eeltoodud näited ning varasem juhtumi kirjeldus näitavad selgelt, et oma ülesannete täitmisel on mõningatel juhtudel maksuhalduril vajalik täpsete asjaolude väljaselgitamiseks viia toiminguid läbi enne maksuarvestuse deklareerimiskohustuse saabumist tehingute toimumise hetkel, st. reaajas. Reaajas menetlustoimingute läbiviimise peamiseks eesmärgiks on võimalikult tõhusalt ennetada või tõkestada võimaliku maksupettuse toimepanemist. Kuigi see võib olla keeruline ka reaaja kontrollide puhul, on maksuhalduri võimalused rikkumisi ennetada kahtlemata suuremad kõike vajalikku informatsiooni kohe omades ning selge on see, et isikuid distsiplineerib MTA ametnike vahetum osalemine toimingutes ehk juuresolek. Reaajas läbiviidava tegevuse tulemiks on seni läbiviidud kontrollide pinnalt järeldades üldise maksukuulekuse tõus, maksukahju summa ja maksukahju tekitavate isikute arvu vähenemine.

Enne maksudeklaratsiooni esitamise tähtaega maksuarvestusega seonduvate asjaolude fikseerimine ja tõendite kogumine on otstarbekas eelkõige kõrge maksuriskiga tehingute või valdkondade osas, mille kohta maksumaksja poolt hilisemalt esitatavad andmed võivad olla tahtlikult moonutatud või hävitatud.

Reaajas toimingute teostamine aitab vältida olukordi, kus hilisem juurdepääs maksustamise seisukohast olulistele või tähendust omavatele tõenditele ja olukordadele on raskendatud või ei ole enam võimalik ning see võib tekitada keerukaid ja kulukaid vaidlusi nii maksuhaldurile kui ka maksumaksjale. Sellises etapis saadav informatsioon on kõige terviklikum, selgem ja täpsem ning võimaldab tehingupartneritel maksuarvestusega seonduvat tõendite kogumit koostada pooltele vähemkoormaval viisil.

Reaaja kontrollid on sisuliselt erinevate meetmete pakett. Need meetmed on näiteks

- Kohustus teavitada MTA-d kavandatavast tehingust, et tagada võimalus MTA-l tehingu teostamise juures viibida.
- Kohustus esitada maksuarvestusega seonduvat teavet ja informatsiooni enne deklareerimiskohustuse saabumist.
- Võimaldada MTA-l teostada tegevuskohas majandustegevuse vaatlust või korduvaid vaatlusi eesmärgiga jälgida maksuarvestuse aluseks olevaid tehinguid mingi kindla perioodi vältel (nt kalendripäevavõi nädala vältel).

- Saada õigus võtta selgitusi tegevuskohas viibivatelt kolmandatelt isikutelt enne maksukohustuslaselt samalaadse informatsiooni saamist, eelkõige juhtudel, kus tegevuskohas tegutseb üheaegselt mitmeid ettevõtteid (nt ehitusplats) ning ettevõtjate loetelu ei ole enne vaatluse teostamist võimalik täpselt välja selgitada.
- Saada õigus menetluseelselt kontrollivajaduse otsustamiseks vajalikku informatsiooni nii isiku enda osas kui ka tema kontrolli all tegutsevate isikute osas (peatöövõtja käest võib küsida talle teadaolevat informatsiooni tema alltöövõtjate osas).
- Saada õigus menetluste raames paigaldada sularahaarvelduste jälgimist võimaldavaid ja salvestavaid seadmeid.

Näiteks kõrge käibe varjamise riskiga tegevusvaldkondades on MTA kohustanud mitmeid meelelahutusega, toitlustusega, majutusega tegelevaid ettevõtteid vaadeldava perioodi vältel esitama iganädalaselt käibemaksuga seonduvat informatsiooni nii käibe kui ka kulutuste osas. Tavapäraselt on ettevõtetel arvestatavas ulatuses tõusnud tasumisele kuuluv käibemaksukohustus, mis tuleneb deklareeritava käibe kasvust ja sisendkäibemaksu vähenemisest. Vaatluse käigus fikseeritud informatsiooni ja ettevõtte poolt hilisemalt deklareeritu kohaselt nähtus ettevõtte kalendrikuu käibe tõus toitlustuse valdkonnas üle kahe korra ja majutusasutuste puhul ligi neli korda, kui võrreldes eelmise aasta sama perioodiga. Eeltoodust tulenevalt võib nentida, et reaalses käibemaksu informatsiooni esitamisega kaasneb käibe deklareerimise kasv ja väheneb alusetult mahaarvatav sisendkäibemaksu summa.

## 5. Järeldused

KKS eelnõu kohaselt tuleneb riikliku järelevalve ja karistusmenetluse erinevus nende erinevatest eesmärkidest – kui karistusmenetlus on repressiivne<sup>104</sup> ning selle eesmärgiks on teatud koosseisupärase teo toime pannud isiku väljaselgitamine, tabamine ja karistamine, siis riikliku järelevalve menetluse eesmärgiks on ohu tõrjumine avalikule korrale: preventiivne eesmärk, sh süüteoennetus, ning veel lõpetamata süüteo tõkestamine. Eesmärkide erinevusest

---

<sup>104</sup> kuigi süüteomenetlusele omistatakse ka üld- ja eripreventiivseid eesmärke, on menetluste vahetu ja konkreetne eesmärk on siiski isiku karistamine ning süütegude preventatsioon on karistamise kaugem mõju. Objektiivsed karistusteooriad näevad karistamisel ka ennetuseväliseid eesmärke.

tuleneb võimuorganite erinev pädevus ja sellest omakorda vajadus erineva ulatuse ja sisuga põhiõigustesse sekkumise aluste ettenägemise järele mõlemas menetluses.

Preventiivsete toimingute tegemise üle otsustamisel peab olema tagatud ka MKS §-st 12 tuleneva kaalutusõiguse korrektne teostamine. „Kui maksuhaldurile on seadusega antud volitus kaaluda abinõu kohaldamist või valida eri abinõude vahel, teostab maksuhaldur kaalutusõigust volituse piires ja kooskõlas õiguse üldpõhimõtetega, arvestades olulisi asjaolusid ja kaaludes põhjendatud huve. Samamoodi on kaalutusõiguse teostamist kirjeldatud HMS §-s 5.[...] Kaalutusõiguse rakendamisel peab maksuhaldur haldusakti motiveerima palju põhjalikumalt kui tavalist haldusakti. Motiveerimisel tuleb kaalutleda otsuste eri tagajärgi. Kaalutusõiguse rakendamisel tuleb arvestada näiteks proportsionaalsuse ja võrdse kohtlemise printsiipe.“<sup>105</sup>

PS § 26 kohaselt riigiasutused, kohalikud omavalitsused ja nende ametiisikud ei tohi kellegi perekonna- ega eraellu sekkuda muidu, kui seaduses sätestatud juhtudel ja korras tervise, kõlbluse, avaliku korra või teiste inimeste õiguste ja vabaduste kaitseks, kuriteo tõkestamiseks või kurjategija tabamiseks. PS §-s 19 on toodud põhimõte, et igaüks peab oma õiguste ja vabaduste kasutamisel ning kohustuste täitmisel austama ja arvestama teiste inimeste õigusi ja vabadusi ning järgima seadust. PS § 19 taga peitub nii isikute üldine vabadusõigus kui ka üldine isiksusõigus. Seega juba põhiseaduse tasandil on seadusesse sisse kirjutatud vastandlike huvide konflikt<sup>106</sup>. PS § 19 näol tegemist on nn kinnipüüdva põhiõigusega, mis hõlmab kõiki neid juhtumeid, mis spetsiaalsete põhiõiguste võrku pidama ei jää. Ka Riigikohtu erikogu on öelnud, et „Mistahes põhiõiguse kasutamisele seab piirid PS § 19 lg 2, mille kohaselt peab igaüks oma õiguste ja vabaduste ning kohustuste täitmisel austama ja arvestama teiste inimeste õigusi ja vabadusi ning järgima seadust.“<sup>107</sup>

Sarnast huvide kaalumist näevad seega ette teisedki põhiseaduse sätted. Näiteks põhiseaduse § 43 kohaselt on igaühel õigus tema poolt või temale posti, telegraafi, telefoni või muul üldkasutataval teel edastatavate sõnumite saladusele. Erandeid võib kohtu loal teha kuriteo tõkestamiseks või kriminaalmenetluses tõe väljaselgitamiseks seadusega sätestatud juhtudel ja korras. Piiranguid isikute põhiõigustele sisaldub mujalgi - näiteks põhiseaduse § 32 ütleb, et

<sup>105</sup> Lehis, L. (2012). Viide 46, lk 110.

<sup>106</sup> Merusk, K. jt (2002). Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne.

<sup>107</sup> Merusk, K. jt (2002). Viide 106.

omandit (mis üldiselt on puutumatu), võib omaniku nõusolekuta võõrandada ainult seaduses sätestatud juhtudel ja korras üldistes huvides õiglase ja kohese hüvituse eest. Sama säte ütleb, et omandit ei tohi kasutada üldiste huvide vastaselt. Ka kodu puutumatus põhioigust, mis on sätestatud põhiseaduse §-s 33, võib piirata avaliku korra, tervise või teiste inimeste õiguste ja vabaduste kaitseks, kuriteo tõkestamiseks, kurjategija tabamiseks või tõe väljaselgitamiseks kriminaalmenetluses. Samamoodi põhiseaduse §-s 34 sätestatud õigust vabalt liikuda, võib piirata teiste inimeste õiguste ja vabaduste kaitseks, riigikaitse huvides, loodusõnnetuse ja katastroofi korral, nakkushaiguse leviku tõkestamiseks, looduskeskonna kaitseks, alaealise või vaimuhaige järelevalvetuse ärahoidmiseks ja kriminaalasja menetluse tagamiseks. Kui inimeste põhioiguste kataloogi veelgi laiemalt vaadelda, siis on selge, et kõiki põhioigusi tuleb sõltuvalt kaasuse kontekstist vaadelda omavahelises seoses ja tasakaalus. Nii räägib PS § 17 sellest, et kellegi au ega head nime ei tohi teotada. PS § 45 aga loeb teiste inimeste au ja hea nime sõnavabaduse riive üheks õigustatud aluseks. Asjakohased sama küsimuse juures on aga ka PS § 10 sisalduv inimväärikuse printsiip, PS § 22 sisalduv süütuse presumptsioon, § 26 sisalduv õigus eraelu puutumatusel, § 41 sätestatud õigus arvamuste ja veendumuste vabadusele, § 45 sisalduv väljendusvabadus.<sup>108</sup> Seega on inimeste põhioigustega töötamine sügavalt eetiline ja sotsiaalne küsimus ning vastuolu on selles, kuidas leida tasakaal erinevate inimeste erinevate põhioiguste vahel.

Eraisikute ja ettevõtete privaatsfäär on seoses infoühiskonna arenguga, globaliseerumisega ning uute väljavaadete ja võimaluste plahvatusliku levikuga oluliselt muutunud ning ka avalik ruum on oluliselt laiem, kui varem, teistsuguse iseloomuga. Ühest küljest viitab avaliku ruumi laienemine sellele, et erinevad võimalused on ettevõtjatele kättesaadavamad kui kunagi varem ning terve ülemaailmse ulatusega tehinguteahela jagu toiminguid on võimalik teha kodust lahkumata loetud minutite jooksul. Samal ajal teisest küljest on tekkinud olukord, kus süsteemi nõrkuste ärakasutamine on muutunud väga lihtsaks. Ettevõtlusvabadus ja kaupade vaba liikumine on olulised põhimõtted ning Euroopa Liidu alustala. Kuid sellise vabaduse võimaldamine on loonud olukorra, kus ettevõtjad teenivad suuri kasusid teiste ühiskonnaliikmete arvelt, kes küll maksavad ettevõtjatele teenuste tarbimise käigus teenuste ja kaupade hinna osana ära kõik maksud, kuid et see riikide eelarvetesse ei laeku, ei saa inimesed tehtavale sooritusele alati soovivat vastet.

---

<sup>108</sup> Merusk, K. jt (2002). Viide 106.

Nagu eelnevalt välja toodud, siis Coombs ütles<sup>109</sup>, et riskidele tuleb reageerida vastavalt nende raskusastmele. Kui esineb piisavalt tõsine risk ühiskonnale ja teiste inimeste õigustele-vabadustele, siis on õigustatud võtta kasutusele meetmeid, mis selle ühe, riski põhjustava isiku põhiõigusi küll riivab, kuid selline riive on õigustatud, kui teiste inimeste õigused ja vabadused on sellevõrra paremini tagatud. Töö autorile teadaolevalt ei ole küll sellist avaliku arvamuse uuringut Eestis läbi viidud, mis uuriks ühiskonna suhtumist maksude tasumata jätmisesse. Seetõttu puudub ka vankumatu alus väitmaks, et maksude tasumine on avalik huvi ning sellest tulenevalt jääb käesolevas töös lõpliku vastuseta küsimus sellest, kas maksude tasumisest kõrvale hoidumine ning maksupettused on piisavalt tõsine risk ühiskonnale, mis võiks õigustada vajalike meetmete rakendamist, isegi kui kõik ei ole nii selge? Advokaadid on kritiseerinud maksuhalduri poolt rakendatud „eesmärk pühendab abinõu“ lähenemist, kuid käesoleva töö autori hinnangul on eelnevalt käsitletud piisavalt teoreetilisi lähtekohti, mis võimaldaksid väita, et pigem tuleks teha õiget asja protsessuaalselt natukene valesti, kui valet asja protsessuaalselt väga õigesti. Sest vale asja tegemine ei ole efektiivne ning ebaefektiivne käitumine ei ole Habermasi käsitluse järgi tulemuslik ning selles valguses omakorda ei ole ühiskond jätkusuutlik.

Üldiselt õigusriiklik sekkumine isikute eraellu eeldab haldusakti olemasolu, mida selle adressaat ei ole täitnud. Seda ühelt poolt. Teiselt poolt vaadates on riigi sekkumine vajalik juhul, kui keegi on rikkunud ühiskondlikku kokkulepet, ühiskonnas kehtivaid norme. Mõlemat liiki sekkumised eeldavad, et enne haldusakti andmist on läbi viidud haldusmenetlus koos menetlusosalise ärakuulamisega või kriminaalmenetlus. Siin kehtib üldine õiguspõhimõte *audiatur et altera pars*. Tegemist on niisiis astmelise süsteemiga, kus isikute põhiõigused on tagatud läbi menetluslike nüansside ning seeläbi tagatakse isikutele erinevad garantiid. Haldusmenetluse formaalses kontseptsioonis peitub idee heast haldusest, mis hõlmab endas näiteks kohustuse isik kõigepealt menetlusse kaasata. Et kuulata ära tema aramus, peab isikul olema võimalus esitada vastuväited, anda asjakohaseid selgitusi, uurida asjaolusid, koguda tõendeid, kaaluda erinevaid variante jne.<sup>110</sup>

See väljendub üsna selgelt ka MKS ülesehituses, loogikas ja MKSis sätestatud maksukontrollide loogikas. Kuid käesolevas töös toodud näited viitavad autori hinnangul

---

<sup>109</sup> Coombs, W. T., & Holladay, S. J. (2001), viide 57.

<sup>110</sup> Riigikogu halduskolleegiumi otsus 05.03.2007 haldusasi nr 3-3-1-102-06, p 21.

sellele, et globaliseerumine on andnud paljudele probleemidele uue dimensiooni ja tõsiduse ning et süsteem püsiks jätkusuutlikuna, tuleb seda arendada. Uus suund on ratsionaalsus, sest Habermasi järgi on vaid ratsionaalsed riigiasutused jätkusuutlikud<sup>111</sup>

Rääkides seega riigi sekkumisest, tuleb tagada, et sellise sekkumise legitiimne eesmärk õigustab igal juhul menetlusosaliste õiguste riivet. Üks kindlamaid vahendeid riigi sekkumisel toime pandud rikkumiste tuvastamiseks on põhiseaduse § 11 kohane proportsionaalsuse kontroll, milline käesolevas töös on teostatud vedelkütuse seaduse kaasuse juures ning millele tuginedes autor asus seisukohale, et MTA poolt aktsiisilao õiguste piiramine oli proportsionaalne meede.

Seega üldistatult võib öelda, et lähtekohaks konkreetsete kaasuste lahendamisel on põhimõte, et ühel isikul olevaid põhiseaduslikke õigusi on võimalik piirata siis, kui avalik huvi kaalub üles selle ühe isiku põhiõiguste riive. Avalik hüve kui avaliku huvi eesmärk on miski, millest on huvitatud riigi kui kogukonna liikmed tervikuna. Seejuures ei ole oluline, et see hüve puudutaks kõiki kogukonna liikmeid. Hüve on avalik siis, kui see puudutab enamiku ühiskonnaliikmete heaolu. Tuleb leppida asjaoluga, et mõisted „avalik“ või „avalik huvi“ on olemuselt määratlemata õigusmõisted, millele ammendavat definitsiooni anda ei saa. See ei tähenda aga, nagu ei oleks avaliku huvi mõiste olemust üldse võimalik analüüsida. Paljud määratlemata õigusmõisted on õiguses igapäevaselt kasutusel. Määratlemata õigusmõistet on võimalik defineerimise asemel kirjeldada.<sup>112</sup>

Võibolla just seetõttu, et tegemist on määratlemata õigusmõistega, võibolla seetõttu, et keegi ei taha riskida motiveerimata kaalutusotsuse tegemisega, kuid tänastes Eesti seadustes ning ennekõike kohtupraktikas on välditud avaliku huvi põhjalikku ja selget käsitlemist isegi kirjeldamise tasandil. Avaliku huvi mõistet ei ole kirjeldatud ega sisuliselt defineeritud ning praktiseeriv ametnik seadusest või kohtulahenditest palju abi ei saa. Avaliku huvi seisukohast on olulised ühishüvised ehk sellised hüved, mida ei kasutata eratarbimiseks, vaid mis on kõigile kättesaadavad, nagu loodus, turvalisus, kultuur jne.<sup>113</sup>

Kas maksude tasumine on selline ühishüve või mitte, on eraldi arutamist vääriv teema ning sellel teemal peatumine vääriks eraldi magistritööd. Käesoleva töö autor on seisukohal, et

---

<sup>111</sup> Habermas, J. (1984), viide 2.

<sup>112</sup> Ikkonen, K.-A (2005). Avalik huvi kui määratlemata õigusmõiste. Juridica III, 2005; lk 187.

<sup>113</sup> Ikkonen, K.-A. (2005). Viide 112.



maksude tasumine on avalik huvi. Maksud puudutavad igaüht nii kohustuste kui ka saadavate hüvede poolt. Makse tuleb maksta, et ühiskond toimiks, sest maksud on riikide peamine tuluallikas. Kui leppida kokku, et maksude laekumine on avalik huvi, siis edasi saab vaielda sel teemal, kust jookseb piir maksudest kõrvalehoidumise ehk nn maksupettuse ja maksude optimeerimise ehk seadusliku maksude vähendamise vahel.<sup>114</sup>

Ja isegi kui leppida kokku selles, et mingi sündmus ilmselt on maksupettus, siis kas tegemist on sellises ulatuses toimepandava maksupettusega, mis õigustaks maksuhalduri poolset jõulist sekkumist või preventiivsete meetmete rakendamist ilma, et selleks oleks konkreetne õiguslik alus. Võimalik on asuda nii ühele, kui ka teisele seisukohale, sest see, kuidas inimesed riigi poolse sekkumise kaudu aset leidnud põhiõiguste riivet hindavad, on individuaalne. Autori hinnangul on selge vaid see, et täna kehtiva MKS regulatsioon jätab küll ruumi erinevateks tõlgendusteks, kuid sellises ulatuses tõlgendamine, mis oleks vajalik preventiivsete meetmete rakendamisele õigusliku aluse tuletamiseks, ei ole tõenäoliselt kooskõlas õigusselguse põhimõttega, isikute võrdse kohtlemise põhimõttega ning ennekõike ei vasta see seaduslikkuse põhimõttele.

Seepärast tuleb autori hinnangul asuda muutma MKS-i, mille käigus tuleb sätestada selged volitused maksuhaldurile ning laiendada maksuhalduri menetluspädevust selliselt, et maksuhalduril oleks võimalik senisest kindlamalt ning ilma isikutes pahameelt põhjustamata läbi viia efektiivseid ja tõhusaid menetlusi rakendades preventiivseid meetmeid. Selliste meetmete rakendamine on ratsionaalne ning vajalik muutunud ühiskonnas, sest traditsiooniline maksudeklaratsioonide järelkontroll ei pruugi igas olukorras olla piisav meede maksuhaldurile tema ülesannete täitmiseks.

Tuginedes eelnevalt arutletud seisukohtadele avalikkuse struktuuri muutusest ja riigiasutuste ratsionaalsusest, käesoleva töö empiiriline materjal, tõestab, et muutunud olukorras ühiskonnas on vajalik riigisüsteemide ratsionaalsemaks muutumine, MTA näide on vaid üks suuremast süsteemist. Riigiasutuste ratsionaalsus aga tähendab seda, et riik kui selline saab toimima tõhusamalt, säästlikumalt ja seeläbi ka tulemuslikumalt. MTA on astunud ka esimesi samme ning rakendanud erinevaid preventiivseid meetmeid. Eeltoodud kajastusest nähtub, et eksisteerib vajadus selliste meetmete järele ning et MTA on saavutanud juba märkimisväärset edu nende meetmete kasutamisel. Ja seda samu ressursse kasutades. Vaadates seda aspekti

---

<sup>114</sup> Kask, G. (2010). Viide 30.

ratsionaalsuse, efektiivsuse ja tõhususe mõistete kontekstis, on näha, et kõik preventiivsed meetmed, mida käesolevas töös on kajastatud, võivad aidata kaasa riigiasutuste ratsionaalsuse tõstmisele ning see on selline tegevus, mille poole käesolevas töös toodud teooria kohaselt peaks kõik riigiasutused püüdlema. Selline tegutsemine on ühest küljest ratsionaalsuse kasvatamine, kuid teisest küljest aitab preventiivhaldus, nagu seda käesolevas töös on käsitletud, ennetada riske, riske juhtida ning just riske juhtides on võimalik muuta süsteemi efektiivsemaks – ratsionaalsus on preventatsioon, sest ohtusid tõrjuda ehk riske juhtida on lihtsam, kui kriise lahendada. Sellel loogikal näib tuginevat ka uus KKS.

## **6. Kokkuvõte ja vastused uurimisküsimustele**

Käesolevas magistritöös arutles autor Habermasi riigiasutuste ratsionaalsuse kontseptsiooni üle ning jõudis riigiasutuste ratsionaalsuse üle mõtiskledes järeldusele, et kui mingi süsteem, on ellu kutsutud ja see peab ühiskonnas (avalikkuses) täitma mingit rolli, siis tuleb eeldada, et see süsteem on ka ratsionaalne, sest ebaratsionaalsus tähendaks ebaefektiivsust. Habermasi seisukohtadest tuleb välja põhimõte, et ratsionaalsus on oluline osa süsteemi toimivuse seisukohast, kuna vaid ratsionaalne praktika ja tegevused, on tulemuslik, sidusrühmade poolt aktsepteeritav ja heade suhete loomisele kaasa aitav. Probleemiks on see, et sidusrühmad ei näe alati ratsionaalset praktikat vajalikuna ega mõista seda.

Käesolev magistritöö uurib ka Eesti maksusüsteemi ratsionaalsust läbi MTA praktikast tuleneva kaasuse analüüsimise ja põhiseadusest tuleneva proportsionaalsuse kontrolli kaudu. Samuti analüüsib autor maksuhaldurile MKS-ist tulenevaid ülesandeid, pädevusi ja võimalikke meetmeid, mida MTA oma ülesannete täitmiseks kasutada saab. Autor järeldas, et kehtiv MKS-i regulatsioon on üsna selgelt suunatud järelkontrollide läbiviimisele, mis tähendab seda, et maksuhalduril on õigus kontrollida seda, kas isikud on nendel tekkinud maksukohustust õigesti täitnud või mitte. MKS ei sätesta maksuhaldurile ei meetmeid ega volitusi rakendada preventiivseid meetmeid. Autor seadis üheks uurimisküsimuseks küsimuse sellest, milline on Eesti maksusüsteemi ratsionaalsus ning tegi järelduse, et Eesti maksusüsteem ei ole väga ratsionaalne, mis seisneb selles, et regulatsioon näeb ette sekkumise reaktsioonina õigusrikkumistele ning selline käitumine on praktikas osutunud ebaefektiivseks. Preventiivsed meetmed aga aitaksid suuremat efektiivsust, tõhusust ja

ratsionaalsust saavutada. Magistritöös joonistub välja muster, et ratsionaalne on igasugune efektiivne ja tõhus, tulemustele suunatud tegevus, mis sisuliselt tähendab riigiasutuse kontekstis oma funktsioonide täitmist senisest paremini.

Põhjendamaks preventiivsete meetmete kasutamise vajadust, analüüsis autor lisaks Habermasi riigiasutuste ratsionaalsusele veel globaliseerumisega seotud probleeme ning järeldas, et globaliseerumine on tinginud olukordade ja tasakaalude muutumise ühiskonnas ning selleks, et riigiasutused saaksid sellises muutunud ühiskonnas tulemuslikult tegutseda, tuleb kasutusele võtta ka uusi meetmeid. Nõ vanad ja traditsioonilised meetmed, menetlused, ei pruugi enam olla piisavad efektiivselt tegutsemiseks kaasaegses kiiresti muutuvas ühiskonnas. Sellest tulenevalt järeldas autor, et tuleb kasutusele võtta ka uusi meetmeid, sest ainult nii on võimalik ratsionaalselt tegutseda.

Autor püstitas ka küsimuse sellest, milliseid riske olemasolev süsteem toodab oma sotsiaalse praktikaga kaasaegses globaliseeruvas ühiskonnas? Sellele küsimusele vastamiseks analüüsis autor kõigepealt lühidalt riski- ja kriisiteooriaid, millised arutlesid selle üle, et ühiskond on arenenud järjest modernsema ühiskonna poole ning sellega kaasnevad uued riskid, mis esitavad süsteemi toimivusele uusi väljakutseid, kusjuures kriisina nähakse ka seda, kui ettevõtte juhatuse rikub seadusi ja reegleid. Kajastatud teooriad näevad riske, kui midagi ebasoovitavat. Ning kui riskid realiseeruvad, siis tekib kriis. Igale kriisile tuleb aga sobiva meetme rakendamisega reageerida, sest reageerimata jätmine tähendab lõppkokkuvõttes ikkagi kahju tekkimist ning kahju tekkimine ei ole taas ratsionaalne ega tõhus.

Teadvustanud vajadust võtta kasutusele uuemaid meetmeid, käsitleb magistritöö lisaks praktilisele näitlikustavale kaasusele veel ka pehmemaid preventiivseid meetmeid. Käesolev töö tutvustab reaalajas toimingute teostamist kui preventiivset meetet. See meede tuleneb otseselt näitlikustavast kaasusest, kus maksuhaldur preventiivseid toiminguid teostaski ning seeläbi kiiresti ja efektiivselt soovitud tulemused saavutas. Lisaks sellele tutvustab käesolev magistritöö nn eelkontrolli läbi viimist kontrollivajaduse hindamiseks ning märgukirjade saatmist. Need kõik on sellised meetmed, mis on suunatud maksuhalduri töö efektiivsuse suurendamisele, milliseid on maksuhaldur praktikas üritanud hakata rakendama, saavutades ka märgatavat edu ning millised on tekitanud mitmeid teravaid diskussioone ühelt poolt maksuhalduri ja teiselt poolt maksumaksjate ja nende esindajate vahel. Magistritöö tõstatas ja jätab järgmistele akadeemilise analüüsi teemade otsijatele õhku küsimuse sellest, millal võib

avaliku huvi kaitseks piirata isikute põhiõigusi. Ja kas üldse eksisteerib selline mõistlik põhjus ja põhjendus, mis õigustaks maksuhalduri poolset ettevõtjate õiguste riivet oma ülesannete täitmiseks.

Lõppkokkuvõttes leiab autor käesolevas magistritöös, et seadusandlik tugi Eesti avaliku halduse sotsiaalse praktika ratsionaalsuse tagamisel on hetkel nõrk. KKS on üks võimalus Eesti õigusmaastikul, mis justkui annaks järelevalveasutustele senisest tõhusamaid meetmeid ka preventiivset funktsiooni täita. Kuid ilmselt ei laienda varsti jõustuv KKS maksumenetluses kasutatavate meetmete piire ja hulka ning seega ei lahenda KKS ka käesolevas töös esile tõstetud probleemi, et maksuhalduril kasutuses olevad meetmed ei võimalda maksuhalduril temale seadusega pandud ülesandeid enam efektiivselt täita ja avalikku huvi avalikus sfääris kaitsta. Seetõttu ei ole maksuhalduri tegevus nii efektiivne ja tõhus, teisisõnu ratsionaalne, kui seda eeldaks globaliseeruv ühiskond ja vajalik on kasutusele võtta uusi, senisest efektiivsemaid meetmeid. Kaasaegses, üha enam globaliseeruvast ühiskonnas tekivad erinevad riskid ja kriisid ning ühtemoodi oluline on nii nendele kriisidele adekvaatselt (proportsionaalselt) reageerida, kui ka nende kriiside tekkimist võimaluste piires vältida. Nagu näitab töös esitatud kaasus ja tutvustatud preventiivse iseloomuga meetmed, võib maksuhalduri tegevuse ratsionaalsuse tagamise võti peituda just nendes preventiivsetes meetmetes, milliste rakendamiseks täna kehtivad seadused veel piisavalt võimalusi ei anna.

.....

Uku Tampere

# **Rationality of public institutions: preventive administration in Estonian tax procedure**

## **Summary**

Law has to set rules for regulating everyday life of citizens, but at the same time it has to make sure, that governments do not violate the power they have, and that human rights and different values in society are well protected.

This master thesis is balancing between those two natures of law, focusing on rationality of public institutions. Author states in thesis, basing on theories by Jürgen Habermas, that rationality is one of the key features for good governing and to achieve good governing, state and all its institutions have to function rationally. To support that statement, author analyzes theories of Jürgen Habermas about rationality, seeks for different view towards the rationality from risk and theories by Ulrich Beck. Going even deeper into sociology and almost to communication field, author seeks for support from Timothy Coombs and his crisis management theories.

All those theories are on one hand speaking about the same thing – doing things more effectively, better and therefore more rationally. But each of them adds somewhat different perspective. Common statement and link in Coombs, Beck and Habermas is, that society has gone through changes and is still going through changes – it is the process of globalization. Those changes have also changed the nature of many processes in society and the key issue, what has also triggered writing on this topic is, that changed society also needs new measures and tools for governing, because old measures may not be enough to deal with all the risks and challenges by new, changed society.

All different views and theories, presented and discussed in thesis, are linked in thesis to everyday life through thorough analysis of current laws on tax procedures and the measures, finding out, what kind of measures Estonian Tax and Customs board can take today, to deal with all its duties. Linking theory to everyday life is finalized by a case study from tax offices' practice from year 2012. It pictures a case of fraud, where fraudsters used one weakness of a law for their own good. They benefitted even more from the fact, that tax office

ran out of all legal tools and measures, to effectively stop their fraud. This case study shows two things: firstly, it shows, that tax office is struggling to keep up with fraudsters of modern times and to ensure, that taxes are paid like they should. Secondly, it states, that by using different preventive measures, tax office achieved great effects and was able to stop that fraud. This would not have been possible by using only those measures, which are given for tax office in current law.

The problem lays in current laws, which can be read in many ways. It is possible to interpret laws so, that tax office has the right to use preventive measures to some extent already today. But at the same time, it is possible to interpret laws so, that tax office is not authorized to do so. Without getting stuck in interpretations, author concludes, that regulations have to be improved, so, that all the measures, what tax authorities can use to deal with frauds, are clearly regulated, with all the methods, tools and processes.

Since eighties governments have been struggling towards better regulation and better governance. An expert group lead by M. Mandelkern has made a raport in 2001, concluding theories of better regulation and tools for achieving it. In that raport they write about regulation as if it is main basis to achieve the goals of state politics and the concept of better regulation should assure, that regulating is used only if it is needed and of high quality. Better regulation is a concept, that tries to improve developing of political views through complex usage of more effective tools, without setting bureaucratic obstacles. The concept of better regulation includes seven fundamental principes – necessity, proportionality, subsidiarity, transparency, responsibility, accessibility and simplicity. And these principes should be applied in all possible fields of everyday governance.

Everyday governance is challenged by globalization and by society developing towards the risk society, according to the concept of German sociologist Ulrich Beck. That concept brings a new perspective about society, participation and the role of state into discussion. He sees that nowadays we are living in a risk society which is a result of the transition of modernity into reflexive modernization. By risks he means for example terrorism, floods, global warming, and nuclear accidents. Coombs again sees risks even more widely – according to him and Holladay also law violations are perceived as risks. In reflexive modernity social life is arranged in relationship to the risks and this also leads to new forms of political participation.

Globalization is a term which has been used to describe and explain many worldwide phenomena. It has been given positive connotations by those who advocate greater economic integration across national borders, while it has been fiercely criticized by those who perceive it as a threat to social cohesion and as the advancement of unfettered capitalism, which undermines the Welfare State. The problem is actually in the fact that States with weak institutions are not well prepared to face the adjustment costs of globalization, whereas States with strong institutions have the capacity to channel globalization to their own advantage. Without building strong institutions at the national level, including independent and effective judiciaries, strong parliaments, and accountable executives, and without strong social policies, including those on health, education, and social security systems, there are too many risks that the benefits of globalization will be unequally distributed among the population.

The new economy is also global. Financial markets, the production of goods and services as well as science and technology are acting globally. That means, that also tax frauds act globally. And they act fast, too! It is possible to make tens of nationwide transactions within minutes, without leaving the house. Nevertheless, global networks influence everyone, because all essential decisions which affect human lives are made in the global networks. In a globalized world the crucial problem is, that only part of the people get the advantage of it, but everybody has to bare the circumstances or negative consequences. Like the economical crisis.

Author concludes, basing on theories of rationality and change in public sphere by Habermas, that it is necessary to change state institutions more rational. That need is reflected in case study, that forms the empirical dimension for this thesis. Rationality of state institutions means, that state as such would function more efficiently, thriftily and therefore also more effectively. Estonian tax office has made many steps toward applying preventive measures to everyday work and has collected great results from those measures, which clearly shows, that those measures are needed, they are effective and usage of such measures makes work of tax office clearly more efficient.

This thesis, besides case study, presents three preventive measures, what tax office has enforced already. These are note letters, what are sent to taxpayers, who may have forgotten to pay taxes or file in declarations – tax office assesses risks every day and different patterns of behavior are visible among others. For example those people, who have sold real estate

during a calendar year, but have not declared it, stand out among other sellers. Notes are sent to those people and often those notes result in declaring the sale and paying taxes. That is the softest measure and it even does not need any legal base – this is simple communication with people and people do not have any obligations to reply or act because of those notes. Secondly author describes and explains a measure called “pre-auditing.” That means, that tax office has got through different databases, declarations and audits some amount of information, which has reasonable doubt to think, that something might be wrong with the taxpayer. In that case, tax office is obliged to start auditing that taxpayer. But practice shows, that often those kind of people have some reasonable explanation for the situation and starting an audit could be prevented, if tax office would get answers to some questions, some explanations or some documents before starting that audit. There is no question, that starting an audit and investigating any case takes more time, than analyzing specific information with smaller extent. Third measure is called “real-time auditing”, which means, that tax office would audit a period, which is currently active and where submitting a declaration is not an obligation yet. This means, that audited tax payer has not committed any crime or misbehavior yet, but tax office is actively auditing that taxpayer to ensure, that misconduct would not occur.

Last two measures have caused severe discussions and also court cases between tax office and taxpayers, who see this kind of intervention as violation of their rights and courts have given rights to taxpayers, preventing tax office from using preventive measures. Main cause for not approving usage of preventive measures by tax office is the fact, that current law does not give those powers, tools or measures for tax office. As an extra aspect, author of thesis has also argued about weighing of different interest. On one side there are public interests, and according to author, paying taxes is public interest. But on the other side there are private interests of those taxpayers, against whom preventive measures have been taken. Author states in thesis, that if there is big enough public interest, it gives ground to interfere the fundamental rights of taxpayers to protect public interest.

That, along with theory in thesis and basing on the statement, that current measures may not be sufficient anymore for tax office to perform effectively, efficiently and economically, hence rationally, has taken author to conclusion, that new measures have to be taken into use and competence to use those measures has to be given to tax office by upgrading regulations. New measures, as shown in case study to be rational, are preventive measures.



## Kasutatud materjalid

- 1) Beck, U. (1992). *Risk Society. Towards a New Modernity*. London: Sage Publications.
- 2) Beck, U. (2009). *World at Risk*. Cambridge: Polity Press
- 3) Bertucci, G., Alberti, A. *Globalization and the Role of State: Challenger and Perspectives*. Kättesaadav: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UN/UNPAN006225.pdf> (01.05.2013)
- 4) Castells, M. 2000a. Materials for an exploratory theory of the network society. *British Journal of Sociology* 51 (1)
- 5) Castells, M. 2000b. *The Information Age: Economy, Society and Culture. Volume I: The Rise of the Network Society*. Blackwell Publishers.
- 6) Castells, M. 2001. *The Internet Galaxy. Reflections on the Internet, Business, and Society*. New York: Oxford University Press Inc.
- 7) Castells, M. (Eds.) 2004. *The Network Society. A cross-cultural perspective*. Cheltenham United Kingdom: Edward Elgar Publishing Ltd.
- 8) Coombs, W. T., & Holladay, S. J. (2001). *An extended examination of the Crisis situation: A fusion of the relational management and symbolic approaches*. *Journal of Public Relations Research*, 13, 321-340.
- 9) Coombs, W. T., & Holladay, S. J. (2001). *Helping Crises Managers Protect Reputation Assets*. Eastern Illinois University, (2001)
- 10) Coombs, W. T. (1999). *Ongoing crisis communication: Planning, managing and responding*. Thousand Oaks, CA: Sage
- 11) Cutlip, S. M, Center, A.H, Broom G.M (1985). *Effective Public Relations*, Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall
- 12) Ernits, M. (2008). *Preventiivhaldus kui tulevikumudel*. RiTo nr 17. Riigikogu Kantslei, 2008
- 13) Euroopa komisjoni koduleht internetis, maksupettustega võitlemine; kättesaadav: [http://ec.europa.eu/index\\_et.htm](http://ec.europa.eu/index_et.htm) (01.05.2013)
- 14) Ikkonen, K.-A (2005). Avalik huvi kui määretlemata õigusmõiste. *Juridica III*, 2005; lk 187
- 15) Illing, E., Pettai, V. (Toimetajad) (2004). *Valitsemine ja Hea Valitsemine. Konverentsi Kogumik*. Praxis 2004.
- 16) Evan, W. &Freeman, R. E. (1983). A stakeholder theory of the modern corporations: Kantian capitalism. In *T. Beauchamp & N. Bowie (eds.). Ethical theory and business*: 75-93. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- 17) Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Boston, MA: Ballinger

- 18) Fredriksson, M. (2009). *On Beck – Risk and Subpolitics in Reflexive Modernity*. Kogumik *Public Relations and Social Theory*, toimetanud Ihlen, O., van Ruler, B., Fredriksson, M. New York and London: Routledge 2009
- 19) Grunig, J. E & Hunt, T (1984), *Managing Public Relations*, New York: Holt, Rinehart & Winston
- 20) Habermas, J. ET AL 1996): “This is the Background Image for an Adobe Acrobat Capture OCR Page with Image Plus Hidden Text.”. *Public Relations Review*, vol. 30, 123–143.
- 21) Habermas, J. (1980): *Discourse Ethics: Notes on Philosophical Justification. Moral Consciousness and Communicative Action*. Cambridge, Mass.: The MIT Press.
- 22) Habermas, J. (1984): *The Theory of Communicative Action I: Reason and the Rationalisation of Society*. Boston: Beacon Press.
- 23) Habermas, J. (1987): *The Theory of Communicative Action: Lifeworld and System: A Critique of Functionalist Reason*. . Boston: Beacon Press.
- 24) Habermas, J. (2001(1989)): *The Structural Transformation of the Public Sphere*. Cambridge: Policy Press. (Translation to Estonian language 2001, Open Estonian Foundation)
- 25) Habermas, J. (1990): *Moral Consciousness and Communicative Action*. Cambridge, Mass.: The MIT Press
- 26) Kask, G. (2010). Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel. Magistritöö. Tartu Ülikooli Õigusinstituut, 2010.
- 27) Kivistik, V. ja Nõlv, M. (2012). Teabe küsimine kontrollivajaduse otsustamiseks ehk Kuidas maksuamet kontrollib maksumaksjat teda kontrollimata. MaksuMaksja oktoober 2012: kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1284>
- 28) Klinke, A., Renn, O., *A New Approach to Risk Evaluation and Management: Risk-Based, Precaution-Based, and Discourse-Based Strategies*. Risk Analysis, Vol. 22, No. 6, 2002; Kättesaadav internetis: <http://josiah.berkeley.edu/2007Fall/NE275/CourseReader/6.pdf> (01.05.2013)
- 29) Lacey, N. *Feminism and the Tenets of Conventional Legal Theory*; Humboldt Forum recht, Electronic Journal, 1996/11
- 30) Lehis, L., Maksuõigus lk 23, kirjastus Juura, 2012
- 31) Luhmann, N. (1995). *Social systems*. Stanford, CA: Stanford University Press.
- 32) Maruste, R. *Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja vabaduste kaitse*. Tallinn: Juura 2004, lk 123–125
- 33) Maksu- ja Tolliameti koduleht internetis: [www.emta.ee](http://www.emta.ee)
- 34) Merusk, K. jt (2002). *Eesti Vabariigi põhiseadus*. Kommenteeritud väljaanne.
- 35) Miller, J (1978), *Living Systems*, New York: McGraw, Hill Book Company
- 36) Mandelkern Group on Better Regulation, uuringu raport 2001; kättesaadav internetis: [http://ec.europa.eu/governance/better\\_regulation/documents/mandelkern\\_report.pdf](http://ec.europa.eu/governance/better_regulation/documents/mandelkern_report.pdf)
- 37) Parrest, Nele. *Menetlus- ja Vormivigade Õiguslikud Tagajärjed Haldusmenetluses*. Magistritöö. Tartu Ülikool, 2005.

- 38) Saar, J.(2013). Õiguskultuur ja kuritegevuse kontroll, Juridica 2013;  
[http://juridica.ee/get\\_doc.php?id=1906](http://juridica.ee/get_doc.php?id=1906)
- 39) Samson, E. Kriminaalõiguse Üldosa; kättesaadav:  
<http://www.just.ee/orb.aw/class=file/action=preview/id=10710/krimoiguse+yldosa.pdf>
- 40) Sootak, J. (2010). Karistusõiguse adekvaatsus – õiguse iseolemise ja mida ühiskond õigusest ootab. Ettekanne presidendi mõttekojas Ärmal 27.08.2010. Kättesaadav:  
[http://www.president.ee/images/stories/pdf/2010-08-27\\_jaan-sootak.pdf](http://www.president.ee/images/stories/pdf/2010-08-27_jaan-sootak.pdf) (01.05.2013)
- 41) Tampere, K. (2003). *Public Relations in Transition Society*. Jyväskylä: Jyväskylä University Press.
- 42) Urmas Arumäe töögrupi raport. Kättesaadav  
<http://www.riigikantselei.ee/arhiiv/ahb/toogrupid/arumae1.htm>
- 43) Van Ruler, Betteke & Vercic, Dejan (2002). The Bled Manifesto on Public Relations. Ljubljana: Pristop Communication
- 44) Vercic, D., Grunig, L.A, Grunig, J.E (1996), Global and Specific Principles of Public Relations: Evidence from Slovenia, in: International public relations, Lawrence Erlbaum, Mahwah, New Jersey
- 45) Zinn J. O. (2008). *Social Theories of risk and uncertainty*. Blackwell Publishing, 2008
- 46) Ülle Vanaisaku loengumaterjalid sisekaitseakadeemias; kättesaadav:  
<http://stud.sisekaitse.ee/Vanaisak/Kriminaalpreventsioon/index.html>

### ***Kasutatud õigusaktide loetelu***

- 1) Eesti Vabariigi põhiseadus, 28.06.1992 – RT 1992, 26, 349; 2003, 29, 174; 64, 429.
- 2) Haldusmenetluse seadus, 06.06.2001 – RT I 2001, 58, 354; 2002, 53, 336; 61, 375; 2003, 20, 117; 78, 527.
- 3) Maksukorralduse seadus, 20.02.2002 – RT I 2002, 26, 150. Koos hilisemate muudatuste ja täiendustega
- 4) Korrakaitse seadus, 23.02.2011 – RT I 2011, 4.
- 5) Vedelkütuse seadus, 29.01.2003 – RT I 2003, 21, 127. Koos hilisemate muudatuste ja täiendustega.
- 6) Tolliseadus, 13.04.2004 – RT I 2004, 28, 188. Koos hilisemate muudatuste ja täiendustega

## **Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks**

Mina, Uku Tampere (sünnikuupäev: 24.12.1984)

1. Annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

„RIIGIASUTUSTE RATSIONAALSUS: PREVENTIIVHALDUS EESTI  
MAKSUMENETLUSES,“

mille juhendaja on Kalle Merusk

1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus 06.05.2012. a